



저작자표시-비영리-변경금지 2.0 대한민국

이용자는 아래의 조건을 따르는 경우에 한하여 자유롭게

- 이 저작물을 복제, 배포, 전송, 전시, 공연 및 방송할 수 있습니다.

다음과 같은 조건을 따라야 합니다:



저작자표시. 귀하는 원저작자를 표시하여야 합니다.



비영리. 귀하는 이 저작물을 영리 목적으로 이용할 수 없습니다.



변경금지. 귀하는 이 저작물을 개작, 변형 또는 가공할 수 없습니다.

- 귀하는, 이 저작물의 재이용이나 배포의 경우, 이 저작물에 적용된 이용허락조건을 명확하게 나타내어야 합니다.
- 저작권자로부터 별도의 허가를 받으면 이러한 조건들은 적용되지 않습니다.

저작권법에 따른 이용자의 권리는 위의 내용에 의하여 영향을 받지 않습니다.

이것은 [이용허락규약\(Legal Code\)](#)을 이해하기 쉽게 요약한 것입니다.

[Disclaimer](#)

법학석사 학위논문

동일한 기업집단 내의 계열회사
사이의 브랜드 사용료에 관한 연구

2018년 8월

서울대학교 대학원

법학과 세법 전공

박 지 은

동일한 기업집단 내의 계열회사 사이의 브랜드 사용료에 관한 연구

지도교수 이 창 희

이 논문을 법학석사 학위논문으로 제출함
2018년 4월

서울대학교 대학원
법학과 세법 전공
박 지 은

박지은의 석사 학위논문을 인준함
2018년 6월

위 원 장 _____ (인)

부 위 원 장 _____ (인)

위 원 _____ (인)

국문초록

이 글은 동일한 기업집단 내에 속하는 법인세법상 특수관계가 있는 계열회사 사이에서 해당 기업을 대표하는 CI 등 브랜드를 사용함에 있어, 그 상표권이 어떤 기업에 귀속되는지 판단하는 기준 및 상표권 사용료 지급·수취의 적정성과 이 때 수취하는 상표권 사용료의 평가 기준에 관한 연구이다.

최근 상표권 사용료의 수취와 관련하여 세법의 관점에서 어떤 기업에 대하여 어떻게 과세를 할 것인지 및 사용료 소득에 대한 과세처분이 정당한지 등에 관하여 논란이 있다. 이러한 논란이 생겨난 배경은, 지주회사 체제로 기업구조조정을 유도한 결과 많은 기업집단 내에 지주회사가 생겨났고, 지주회사 등이 중요한 수익 창출 방안으로 상표권 사용료 수취를 선택하였던 것에서 찾을 수 있다. 이와 맞물려 우리나라 기업집단들이 2000년대 이후 비로소 그룹 CI 등에 관한 인식을 하면서 그룹을 나타내는 CI 등에 대한 상표권을 적극적으로 관리하기 시작하였다. 부수적으로 상표권 사용료의 지급 및 수취는 특수관계 있는 계열회사 사이에서 이익을 분여하는 기능도 한다. 과세관청에서 상표권 사용료 수취에 관하여 법인세법 제52조의 부당행위계산부인에 해당하는지 여부에 관하여 조사하고 과세처분을 하였으나, 이를 판단하는 명확한 기준이 없어 과세관청의 판단이 일관되지 못하였던 사례도 있었다. 현재 우리 법인세법에는 상표권 사용료의 귀속 및 평가에 관한 별도의 규정이 없는 상태이다. 과세관청의 일관되지 못한 입장은 기업의 의사결정에 영향을 주고, 궁극적으로 헌법상 국민의 기본권 보장 차원에서 국민의 법적안정성과 예측가능성을 해치지 않는 범위 내에서만 국가의 침익적 행정행위가 정당화되는 것이므로, 명확한 기준이 없고 일관되지 않은 과세처분은 국민의 기본권 침해의 문제를 야기하게 된다.

이에 이 글에서는 현행법의 체계 하에서 세법상 상표권 사용료의 귀속 및 평가에 대하여 어떤 기준에 따라 판단할 것인가에 대하여 검토하고자 한다. 기업집단이 자신을 나타내기 위하여 사용하는 CI 등의 브랜드는 상표권의 보호 대상에 포함되므로 상표법의 적용도 받게 되는데, 세법상 상표권 사용료의 귀속 및 평가를 검토하기 전에 상법상 상호 및 다른 지적재산권과 구별되는 상표권의 특징 및 상표법상 상표권의 취급에 대하여 먼저 살펴볼 예정이다.

상표권 사용료의 귀속에 관하여 판단하기 위하여 실제 기업집단 내부에서 상표권을 어떻게 처분·관리하는지 살펴본 후, 해당 상표권이 누구에게 귀속되었는지 상표법 및 상법, 독점규제 및 공정거래에 관한 법률 등의 해석과 조화롭게 판단하여야 한다. 상표권의 귀속 판단과 관련하여, 세법 해석의 기본 원리인 실질과세원칙에 따라 해당 상표권을 지배·관리하는 자가 누구인지 밝혀 상표권의 귀속을 결정하여야 한다. 이 때 실질과세원칙에 관한 국세기본법 제14조 제1항이 상표권 귀속 결정에 직접 적용될 수 있을 것이다. 실질과세원칙을 적용하여 구체적으로 상표권을 지배·관리함으로써 얻는 이익에 대한 납세의무자를 판단할 때 그 판단 기준으로, 객관적으로는 상표권의 가치 형성 및 유지를 위하여 필요한 비용 등을 기업집단 내에서 어떤 기업이 부담하는지 및 해당 상표권이 어떻게 사용되었는지, 어떤 기업이 해당 상표권의 처분 및 관리에 관한 의사결정을 하고 처분행위를 하거나 대응을 할 수 있는지 등을 들 수 있다. 주관적으로는 해당 기업집단 내에서 위 상표권을 지배·관리하는 자를 어떤 자로 인식하는지 및 상표권과 관련된 중요한 의사결정을 어떤 자가 하는지 등의 기준을 사용할 수 있을 것이다. 이렇게 상표권의 귀속이 정해지면 상표권 자체로부터 얻을 수 있는 이익과 상표권 이외의 요소로부터 얻을 수 있는 이익이 어느 정도인지 파악하여, 상표권 사용에 대한 대가가 정당한 자에게 귀속되도록 하여야 한다.

상표권 사용료의 평가와 관련하여, 현행 법인세법 시행령 제89조의 시가를 판단하는 규정은 상표권 사용료에 대한 관념이 형성되기 전에 제정된 것이어서 상표권 사용료 평가에 적용되기 적절하지 않은 부분이 많다. 그러나 상표권 사용료 수취와 관련된 과세처분을 하려면 현행법을 적용하여야 하므로, 현행법 하에서 적정한 상표권 사용료를 평가하기 위하여 어떤 점을 고려하여야 할 것인지 검토가 필요하다. 현실적으로는 감정평가법인의 감정평가 결과에 따라 매출액에 곱한 상표권 사용료의 요율을 확정하여 그 사용료를 결정하는 경우가 가장 많을 것인데, 이러한 무형자산의 사용료를 평가하는 일반적인 방법으로 시장 접근법, 수익접근법, 원가접근법 등과 로열티공제법이 있다. 그러나 세법상 적절한 상표권 사용료를 산출하기 위하여 위와 같은 다양한 무형자산을 평가하는 방법을 활용한다고 하여도 완벽하게 상표권 사용료를 평가할 수는 없는 것이 현실이다. 단, 현행법 하에서 가장 합리적인 상표권 사용료를 산출하기 위하여, 해당 상표권이 평가 과정에서 해당 상표권이 소비자의 의사결정에 어느 정도로 영향을 미치는가를 구체적으로 고려하여 상표권 사용료를 정해야 한다. 다만 감정평가법인의 감정평가 결과가 가장 합리적인 평가 결과라 하기는 어렵기 때문에, 실질적으로 감정평가법인의 감정평가 결과가 최종적인 상표권 사용료로 결정되는 사실 자체가 타당한지 다시 생각해 보아야 한다. 궁극적으로는 국세청, 공정거래위원회, 특허청 등의 관계 기관이 기업집단의 상표권 관리에 관한 지침을 마련하여 국민의 예측가능성을 높이는 것이 필요하다고 본다.

주요어 : 브랜드, 상표권, 사용료, 동일한 기업집단, 귀속, 평가

학 번 : 2014-22777

목 차

제1장 서론	1
제1절 연구의 목적 및 필요성	1
제2절 연구의 방법 및 범위	6
제2장 브랜드 사용료 수취 현황 및 논란 발생 배경	8
제1절 국내의 브랜드 사용료 수취 현황	8
제2절 브랜드 사용료 수취에 대한 논란 발생 배경	14
제3장 브랜드의 의의 및 기능	21
제1절 브랜드의 의의 및 상표법상 상표의 의의	21
1. 브랜드의 의의 및 기능	21
2. 상표법상 상표 및 상표권의 의의	23
3. 상표법에 따른 브랜드 보호	26
제2절 쟁점이 되는 ‘브랜드’ 또는 ‘상표권’의 의미	28
제3절 상표권의 내용 및 특징	30
1. 상표법상 상표권의 성립 및 내용	30
2. 상표권의 특징-인접 개념과의 구별	33
제4절 소결-세법상 상표권 사용료의 취급	47

제4장 상표권 사용료 수취와 관련한 상표권의 귀속	50
제1절 상표법에 따른 상표권의 귀속에 관한 판단	51
1. 상표권의 귀속에 관한 상표법의 입장	51
2. 상표권의 귀속에 관한 판례의 입장	52
3. 상표권 귀속 판단에 관한 해외의 사례	63
4. 소결-상표법상 상표권의 귀속 판단 기준	65
제2절 현행법상 기업집단의 상표권 귀속 처리	66
1. 회사법상 상표권 귀속의 처리	67
2. 공정거래법상 상표권 귀속 판단기준의 사실상 부재	74
3. 소결	76
제3절 세법상 상표권 귀속의 판단	78
1. 문제의 소재	78
2. 상표권 귀속이 문제된 실제 사례의 검토	78
3. 현행 세법상 상표권 귀속의 판단	97
4. 구체적 사례에서의 상표권 귀속 판단	120
제4절 상표권 귀속에 따른 상표권 사용료 이익의 귀속	127
1. 문제의 소재	127
2. 국내의 사례	128
3. 해외의 논의	131
4. 해외의 논의의 시사점 및 우리나라에의 적용	138
제5절 소결	141

제5장 상표권 사용료의 평가	143
제1절 문제의 소재	143
제2절 법인세법상 상표권 사용료의 평가	145
1. 상표권 사용료 평가 등에 관한 현행 법인세법의 규정 형식	145
2. 법인세법에 따른 상표권 사용료 평가 방법의 문제점	148
3. 소결	157
제3절 상표권 사용료 평가에 관한 논의	158
1. 상표권 사용료의 합리적인 산정의 중요성	158
2. 상표권 사용료 평가에 관한 국·내외의 사례	160
3. 무형자산의 가치평가에 관한 기준	168
4. 법인세법상 상표권 사용료 평가시 고려 사항	175
제4절 소결	179
제6장 결론	182
참 고 문 헌	189
Abstract	193

표 목 차

[표1] 기업집단소속 지주회사의 브랜드수수료 현황	8
[표2] 기업집단소속 지주회사의 브랜드수수료 수취 기준(2017년 기준) · 9	
[표3] 금융지주회사의 브랜드 사용료 수취 기준(2012년 기준)	11
[표4] 공시대상 기업집단 브랜드 사용료 수취현황(2017년 기준)	13
[표5] 상표법상 상표의 정의	24
[표6] 국세기본법 기본통칙 중 실질귀속원칙에 관한 규정	102
[표7] 실질적인 소득 귀속의 판단 기준	103
[표8] 브랜드 가치평가 회사 사이의 브랜드 가치 평가 차이	153

제1장 서론

제1절 연구의 목적 및 필요성

최근 많은 기업집단의 지주회사 등이 동일한 기업집단에 속한 기업들로부터 브랜드 사용료¹⁾를 수취하고 있다. 우리나라에서는 2000년대 이후 브랜드가 갖고 있는 경제적 중요성을 인정하면서 지주회사 체제로 전환한 대기업들이 브랜드 사용료를 수취하기 시작하였다. 이에 따라 브랜드 사용료에 관한 논의가 필요하게 되었고, 2006년 말 금융감독원이 '자회사의 지주회사 상표권 무상사용은 부당한 지원행위에 해당한다.'라고 하며 사용료 부과기준을 정하라고 권고하면서 금융권에서도 브랜드 사용료 개념을 도입하게 되었다.²⁾ 금융감독원의 권고에 따라 2000년대 이후 해당 브랜드를 소유하고 있는 지주회사 또는 특정 회사들은 브랜드를 소유하지 못한 이외의 계열회사들에게 브랜드를 사용할 수 있는 권리를 부여하고, 그 사용에 대한 대가로 해당 회사들로부터 자체적으로 책정한 브랜드 사용료를 지급받고 있다. 그런데 브랜드 사용료의 수취와 관련하여 세법의 관점에서는 어떤 기업에 대하여 어떻게 과세를 할 것인지 및 사용료 소득에 대한 과세처분이 정당한지 등에 관하여 논란이 있다.

실제로 상표권의 귀속 및 그 가치 평가에 관하여 국세청이 불과 몇 년 사이에 신한은행의 브랜드 사용료 수취에 관한 입장을 여러 번 변경하여 혼란이 발

1) 이 논문 제 3 장에서 주로 다루게 될 대상의 범위를 구체적으로 확정하기에 앞서, 기사 등에서 일반적으로 사용료 수취의 대상으로 지칭되는 브랜드, CI(Corporate Identity, 이하 “CI”라 한다), 상표권 등을 제 1 장 및 제 2 장에서는 우선 ‘브랜드’로 통칭하여 사용하기로 한다.

2) 한용섭·김중순, 「브랜드 사용료, '세금 논쟁' 불 지피나」, 조세일보(<http://www.joseilbo.com/news/htmls/2013/11/20131111200198.html>), 2013. 11. 11.자 기사, 2018. 4. 27. 최종 방문.

생한 사례가 있었다. 특히 금융권에서 가장 먼저 브랜드 사용료의 개념을 도입한 신한금융그룹의 브랜드 사용료 수취 및 그에 대한 과세처분 등에 관한 논란이 있었다.

신한은행, 신한증권 등은 2001. 9. 1. 금융지주회사법을 근거로 신한금융지주회사를 설립하였고,³⁾ 신한금융지주회사는 2002년 8월 계열회사들로부터 상표권을 이전받고 “신한”에 관하여 신규 그룹 CI를 등록하였다. 한편 신한은행이 2006년 조흥은행을 인수 합병하는 과정에서 금융감독원의 “브랜드를 소유한 지주회사는 브랜드 사용료를 수취하여야 한다.”는 권고에 따라 한국기업평가 등 외부 평가기관과 감정평가법인의 평가를 받아, 지주회사인 신한금융지주회사가 2008년부터 그의 자회사들로부터 브랜드 사용료를 지급받기 시작하였다.⁴⁾ 이후 국세청은 2011년 신한금융지주회사⁵⁾에 대한 세무조사를 진행하면서 신한금융지주회사에 대해 2005년부터 2007년까지의 과세기간동안 신한은행으로부터 브랜드 사용료를 받지 않은 것은 상표권의 무상허여로 인한 부당한 이익분여라며 3년분의 브랜드 사용료를 소득에 가산해 이월결손금을 차감한 후 과세하였으며, 위 브랜드 사용료와 관련하여 약 45억 원의 법인세를 추징하였다.

국세청은 위 신한금융지주회사에 대한 과세처분과 동일한 취지로, 상표권을 소유한 우리금융지주회사가 우리은행으로부터 브랜드 사용료를 수취하지 않은 사례, 지주회사는 아니지만 상표권을 소유하고 있는 KB국민은행·하나은행 등이 다른 계열회사로부터 브랜드 사용료를 수취하지 않은 사례에 대하여도 신한은

3) 신한금융지주회사, 「2001. 11. 14. 분기보고서」, 금융감독원 전자공시시스템, 4면.

4) 한용섭·김중순, 「업계 “나 떨고 있네”...브랜드 사용료 ‘후폭풍’」, 조세일보(<http://www.joseilbo.com/news/htmls/2013/11/20131112200321.html>), 2013. 11. 12.자 기사, 2013. 4. 27. 최종 방문.

5) 신한금융지주회사의 경우 지난 2002년 CI를 개발하여 상표권을 출원·등록하는 과정에서, 종래 자회사가 보유하고 있던 상표권(신한은행 13건, 제주은행 1건)에 대한 권리를 모두 이전받았다. 기존 녹색계열의 신한은행 상표권을 폐기하고 현재 푸른색 계열의 새로운 ‘신한’ 로고를 만든 것이 바로 이 시기다(한용섭·김중순, 앞의 기사, 2013. 11. 11.자 기사 참고).

행에 대해서와 같은 취지의 과세처분을 하였다⁶⁾.

구체적으로 우리금융지주회사 및 KB국민은행 등에 대한 과세처분의 근거를 살펴보면 다음과 같다. 우리금융지주회사는 2001년 한빛, 경남, 광주, 평화은행 및 하나로종합금융을 자회사로 하는 지주회사 체제로 전환되었고, 그 과정에서 우리은행(구 한빛은행)은 2001년 보유하고 있던 상표권(구 한빛은행 및 한일은행이 1999. 8. 26. 등록한 상표권)을 우리금융지주회사로 이전하였다. 우리은행은 상표권을 우리금융지주회사에 이전한 후에도 해당 상표권을 계속 사용하였고, 우리금융지주회사는 2006년 금융감독원의 권고를 받았음에도 브랜드 사용료를 수취하지 않다가, 2010년 국세청의 세무조사를 받고 브랜드 사용료 미수취분에 해당하는 금액의 소득금액을 가산하여 세금추징을 받았으며 2010년 하반기부터 브랜드 사용료를 수취하기 시작하였다⁷⁾. KB금융(2008. 9.)은 뒤늦게 지주회사체제로 전환되었고 지주회사에 상표권을 이전할 경우 막대한 법인세를 부담해야 할 수 있어서 기존 체제를 고수하며 KB국민은행 등이 상표권을 계속 보유하고 있다.⁸⁾ 하지만 국세청은 현행 은행법상 은행이 상표권 사용료를 수취하는 것에 법률상 장애가 있음⁹⁾에도 불구하고, 2013년 KB국민은행에 대한 세무조사에서

6) 한용섭·김중순, 앞의 기사, 조세일보, 2013. 11. 11.자 기사; 한용섭·김중순, 앞의 기사, 조세일보, 2013. 11. 12.자 기사 등 참고.

7) 한용섭·김중순, 앞의 기사, 조세일보, 2013. 11. 12.자 기사.

8) 2008년 설립된 KB 금융지주는 당초 'KB'라는 상표권을 KB 국민은행으로부터 이전받으려고 하였으나, 내부적인 검토 결과 상표권을 이전받을 경우 수백억 원 이상의 증여세를 납부하여야 하는 것으로 예상되어 KB 국민은행이 지속적으로 그 상표권을 소유하는 것으로 결정하였다고 한다[정희채, 「(정희채 기자의 숫자로 본 금융) 기업 브랜드 순위와 신뢰도」, EBN(http://www.ebn.co.kr/news/view/882927?kind=news_kind&key=2&shword=&page=&period=), 2017. 3. 22.자 기사, 2018. 6. 27. 최종 방문]. 위 기사에서 증여세라고 기재된 것은 법인세를 잘못 기재한 것으로 보인다. 지주회사에 상표권을 이전할 경우, 무형자산인 상표권의 양도 등으로 발생한 수익 또는 무상으로 무형자산인 상표권의 증여로 인한 수익이 발생할 수 있고, 이 금액이 익금에 산입되면 해당 사업연도의 법인세 과세표준이 크게 증가하게 되어 법인세 부담이 커진다.

9) 은행법 제 27 조에서는 은행이 할 수 있는 업무에 관하여 규정하고 있는데, 법률상 은행의 업무에는 다음과 같이 동일한 기업집단 내의 계열회사들로부터 브랜드 사용료 수취가 포함되어 있지 않다.

계열회사로부터 브랜드 사용료를 받지 않았다는 이유로 KB국민은행에 법인세를 추징하였다.¹⁰⁾

그런데 위의 여러 사례에서의 과세논리와 다르게 국세청은 2013년 신한은행에 대한 2008년부터 2012년까지의 과세기간 동안의 세무조사를 진행하면서, ‘신한’이라는 브랜드의 가치는 신한은행이 창출한 것이므로 그 가치 창출에 기여한 바가 없는 신한금융지주회사가 신한은행으로부터 브랜드 사용료를 지급받은 것은 부당하다는 이유로, 신한은행이 신한금융지주회사에 지급한 약 4,600억 원의 브랜드 사용료에 대하여 손금산입을 부인하여 1,300억 원 상당의 법인세를 추징하는 과세예고통지를 하였다.¹¹⁾ 신한은행은 국세청이 위와 같이 과세논리를 갑자기 바꾸어 과세를 한 것에 대하여 국세청에 과세전적부심사를 청구하였고, 그 결과 신한은행의 청구가 인용되어 결과적으로 신한은행이 신한금융지주회사에 브랜드 사용료를 지급하는 것이 정당한 것으로 인정된 사례¹²⁾가 있었다.

최근 논란이 되고 있는 브랜드 사용료 수취의 문제는 앞에서 본 바와 같이 일반적으로 법인세법상 특수관계인 사이(예를 들면, 동일한 기업집단 내에서 지

은행법 제 27 조 (업무범위)

① 은행은 이 법 또는 그 밖의 관계 법률의 범위에서 은행업에 관한 모든 업무(이하 "은행업무"라 한다)를 운영할 수 있다.

② 은행업무의 범위는 다음 각 호와 같다

1. 예금·적금의 수입 또는 유가증권, 그 밖의 채무증서의 발행
2. 자금의 대출 또는 어음의 할인
3. 내국환·외국환

은행법 제 27 조의 2 (부수업무의 운영)

① 은행은 은행업무에 부수하는 업무(이하 "부수업무"라 한다)를 운영할 수 있다.
(이하 생략)

10) 한용섭·김중순, 앞의 기사, 조세일보, 2013. 11. 12.자 기사.

11) 박용범·배미정, 「오락가락 브랜드 사용료 과세...금융지주사 고민되네」, 매일경제(<http://news.mk.co.kr/newsRead.php?year=2013&no=991796>), 2013. 10. 16.자 기사, 2018. 4. 27. 최종 방문.

12) 한용섭·김중순, 앞의 기사, 조세일보, 2013. 11. 11.자 기사; 조창용, 「신한은행, 브랜드사용료 1000 억대 세금 면했다」, 일간투데이(<http://www.dtoday.co.kr/news/articleView.html?idxno=106393>), 2014. 1. 9.자 기사, 2018. 4. 27. 최종 방문.

주회사가 다른 계열회사들로부터 브랜드 사용료를 수취하는 경우)에서 발생하고 있다. 브랜드 사용료 수취와 관련하여 명확한 기준이 없어 세법을 포함한 여러 법률의 해석 및 적용상 문제가 있을 수 있고, 경제적으로도 경영에 혼란을 줄 수 있다. 먼저 세법과 관련하여, 특수관계가 있는 법인 사이에서 브랜드 사용료를 지급하는 법인은 사용료를 비용으로 처리하고, 브랜드 사용료를 수취하는 법인은 사용료 수입을 얻는데 양자는 금액에 있어 동일하기 때문에, 국가의 세수와 관련하여서는 큰 차이가 발생하지 않을 수 있다. 그러나 브랜드 사용료에 대한 국세청의 과세처분에 관하여 명확한 기준이 없어서, 동일한 브랜드 사용료에 대하여 신한금융지주회사 및 신한은행 사례와 같이 경제적으로는 이중과세를 한 것과 동일한 효과가 있는 경우가 발생하였고, 비록 신한은행 측의 과세처분은 잘못된 것으로 판단되어 과세처분을 하지 않았지만 이 내용이 확정되기 전까지 납세의무자인 신한은행 측은 브랜드 사용료 처리에 대한 예측가능성이 현저히 훼손되었다. 과세처분 등과 같은 조세법 영역의 행정처분은 특히 침익적 성격이 강하기 때문에, 국민의 기본권 보호를 위하여 법적 안정성과 예측가능성이 확보되어야 하는데 위 신한금융지주회사 및 신한은행 사례는 그렇지 못하였다고 할 것이다. 특히 지주회사 등의 경우 이후에서 살펴볼 바와 같이 기업 수익의 상당 부분을 브랜드 사용료 수취로부터 얻기 때문에, 이에 대한 과세처분의 혼란은 지주회사 등의 유동성 또는 해당 기업집단의 현금흐름에 큰 영향을 줄 수밖에 없다. 결과적으로 브랜드 사용료와 관련된 과세처분에 관한 기준이 없어 기업이 브랜드 사용료 처리에 대한 예측가능성을 확보하지 못할 경우, 기업의 의사결정에 영향을 줄 수 있고 나아가 기업과 각종 거래관계를 맺고 있는 이해관계자 및 국가 경제에 영향을 줄 수도 있으므로, 국가의 세수에 큰 차이가 없다고 하더라도 브랜드 사용료에 대한 세법상 처리 기준을 마련할 필요가 있다.

이에 이 논문에서는 브랜드 사용료의 본질 및 세법의 관점에서 특수관계가 있는 기업들 사이의 브랜드 사용료 수취와 관련하여, 브랜드 사용료는 무엇이고 어떤 대상에 대하여 브랜드 사용료를 부과하는지, 브랜드 사용료를 수취하는 기업이 그 사용료를 수취하는 것이 정당한 것인지(사용료의 귀속을 판단할 때 상표권의 명의를 기준으로 할 것인지, 아니면 상표권의 가치를 창출한 자를 기준으로 할 것인지 또는 상표권의 가치를 창출한 자를 누구로 판단할 것인지, 해당 상표를 귀속에 따라 그 사용료를 귀속시키는 것이 타당한지 등) 및 그 사용료를 어떻게 결정하여야 객관적·합리적인 금액으로 인정될 수 있을지(사용료의 평가) 등에 관하여 검토할 예정이다.

제2절 연구의 방법 및 범위

국내에서의 브랜드 사용료 수취 당부를 중점적으로 검토하기 위하여, 검토 범위를 법인세법상 특수관계가 있는 내국법인 사이의 브랜드 사용료 수취의 경우로 한정하고 해외 자회사 등의 브랜드 사용료 수취 또는 정상가격 논의는 위주제를 검토하기 위하여 필요한 부분에 한하여 검토한다. 이에 이 논문에서는 주요 기업집단의 브랜드 사용료 수취와 관련하여, 브랜드 사용료를 수취하는 것이 무엇을 의미하는지(브랜드 사용에 따른 사용료 수취의 의미가 무엇인지), 브랜드 사용료를 누가 수취하는 것이 합리적인지(상표권의 귀속 및 그 정당성) 및 브랜드 사용료를 어떻게 평가할 것인지(상표권의 평가) 등에 관하여 검토할 예정이다.

브랜드 사용료 수취로 인하여 법인세법상 부당행위계산부인 외에 부차적으로 논란이 될 수 있는 쟁점, 예를 들어 상표권의 귀속과 관련하여 명의신탁이 인정되는 경우 상속세 및 증여세법(이하 “상증세법”이라 한다)상 명의신탁 의제가

문제되는지 여부, 브랜드 사용료 부당 수취로 인한 기업가치의 상승효과로 인하여 상증세법상 쟁점이 발생할 수 있는지 여부 및 논의의 전개에 따라 지주회사의 브랜드 사용료 수취가 부당하다고 판단될 경우 그 브랜드 사용료와 관련하여 함께 거래징수한 부가가치세 환급과 그로 인한 세수 감소 등의 쟁점에 관하여는 별도로 검토하지 않는다.

이후 제2장에서는 논의의 대상이 되는 현재 각 기업집단의 브랜드 사용료 수취 현황 및 브랜드 사용료 수취에 대하여 논란이 발생하게 된 배경에 대하여 검토하고, 제3장에서는 이렇게 사용료를 수취할 수 있도록 하는 브랜드가 무엇인지 그 의의와 브랜드는 어떤 특성을 갖고 있는지 상표법을 통하여 살펴보고, 구체적으로 브랜드 사용료 수취 대상과 관련하여 문제가 되는 브랜드를 어떻게 정의하여야 할 것인지 검토하려고 한다. 제4장에서는 상표권 사용 대가로 볼 수 있는 브랜드 사용료 수취에 대하여 브랜드 사용료의 지급으로 얻은 이익에 대하여 누구에게 납세의무를 부담시켜야 할 것인가와 관련하여, 회사에서 상표권의 귀속을 현행 상법 및 상표법 등 관련 법령에 따라 처리하는 방법을 통하여 세법상 상표권의 귀속이 어떻게 결정되어야 할 것인지 검토할 예정이다. 구체적으로는 회사의 상표권 처리에 관한 실제 사례 검토를 통하여 상표권 귀속과 관련하여 예상할 수 있는 상황을 상정하고, 그 각각의 경우에 현행 세법상 실질과세원칙 등에 따라 세법상 상표권 귀속을 어떻게 결정할 것인가에 대하여 살펴보고, 그 기준을 그대로 적용할 수 있을 것인지 생각해 보려고 한다. 아울러 상표권의 귀속이 결정된 후, 그 사용료의 수취를 통한 수익이 어떻게 귀속되어야 할 것인지도 생각하여 보겠다. 마지막으로 상표권의 귀속 및 상표권 사용료 수취 여부가 결정되었으면, 그 귀속에 따라 기업이 얻는 브랜드 사용료를 어떻게 평가할 것인가 그 평가 방법에 관하여 검토한다.

제2장 브랜드 사용료 수취 현황 및 논란 발생 배경

제1절 국내의 브랜드 사용료 수취 현황

브랜드 사용료 수취에 관하여 검토하기에 앞서 현재 우리나라의 기업집단들이 브랜드 사용료를 어떻게 취급하고 있는지에 관하여 살펴보겠다.

2010년부터 2014년 말까지 LG와 SK를 포함한 5개 대기업 지주회사의 브랜드 사용료 수취현황에 관하여 김기식 전 국회의원 의원실에서 조사한 자료를 살펴보면 다음과 같다. 다음과 같이 브랜드 수수료를 징수하는 5개 지주회사의 징수액이 2010년 4,700억 원에서 2014년 6,710억 원 수준으로 40% 늘어났고, 5개 지주회사가 수취한 브랜드 사용료는 해당 기간(5년)동안 약 3조 원에 달한다.¹³⁾

[표 1] 기업집단소속 지주회사의 브랜드수수료 현황

(단위; 백만 원)

	2010년	2011년	2012년	2013년	2014년	계
SK	132,780	143,001	210,584	229,690	233,238	949,293
LG	252,761	264,938	271,100	269,085	264,859	1,322,743
GS	30,793	77,393	82,880	80,439	77,760	349,265
CJ	33,208	44,778	51,988	64,769	73,350	268,093
LS	21,050	25,167	23,928	22,078	22,026	114,249
합계	470,593	555,277	640,480	666,061	671,233	3,003,643

*김기식, 앞의 2015. 9. 16.자 보도자료 참고.

13) 김기식, 「대기업 브랜드 수수료, 내부 부당지원의 또다른 얼굴?」, 2015. 9. 16.자 새정치민주연합 보도자료.

통상 브랜드 소유권을 가진 회사는 외부감정평가 등을 통하여 브랜드 사용료 금액을 결정하여 브랜드 사용회사와 계약을 통해 브랜드 사용료를 징수하고 있는데, 우리나라 대기업들의 경우 브랜드 소유권이 누구에게 있는지 명확하게 드러나지 않는 경우가 상당수 있었다. 또한 회사마다 브랜드 수수료를 징수하는 기준도 다음의 표와 같이 통상 매출액을 기준으로 수수료를 징수하기 때문에, 수수료를 내야하는 회사의 입장에서는 해당 회사의 당기순이익 등 실질적인 경영 상태와 관계없이 지주회사에 브랜드 사용료를 지급해야 하는 것이 현실이다. 그래서 회사의 재무 상황이 좋지 않아도, 해당 회사는 지주회사에 브랜드 사용료를 지급해야 하기 때문에 회사의 수익성을 악화시켜 투자자와 소액주주들에게 더 많은 피해가 돌아갈 수도 있다.¹⁴⁾

[표 2] 기업집단소속 지주회사의 브랜드수수료 수취 기준(2017년 기준)

SK¹⁵⁾	[직전 회계연도의 (매출액 - 광고선전비)] × 0.2%
LG¹⁶⁾	[직전 회계연도의 (매출액 - 광고선전비)]* × (사용하는 상표권의 수에 따라 0.07%~0.2%) *기업에 따라 매출액에서 결손지원금 또는 단순경유수출입거래액을 차감.
GS¹⁷⁾	(매출액 - 광고선전비)* × 0.2%(기업에 따라 0.1%) *기업에 따라 매출액에서 단순경유거래액을 차감하고 단순경유거래수수료를 더하여 계산함.
CJ¹⁸⁾	(매출액 - 광고선전비) × 0.4%
LS¹⁹⁾	(매출액 - 광고선전비) × 0.2%(기업에 따라 0.1%)

*김기식, 앞의 2015. 9. 16.자 보도자료 및 금융감독원 전자공시시스템 참고.

14) 김기식, 앞의 2015. 9. 16.자 보도자료.

15) SK(주), 「2018. 5. 31. 대규모기업집단 현황 공시」, 금융감독원 전자공시시스템, 256

위와 같이 지주회사 체제의 기업집단이 아닌 경우, 지주회사가 아니라 기업집단에 속한 특정 기업이 브랜드를 소유하고 있는 다른 기업에게 브랜드 사용료를 지급하기도 한다. 예를 들면, 삼성그룹의 경우, 삼성전자, 삼성물산 등 20여개의 계열회사가 브랜드를 공동소유하면서 그 브랜드를 공동소유하고 있는 회사들이 나머지 계열회사들로부터 브랜드 사용료를 각 매출액 비율에 따라 수취하고 있었다.²⁰⁾ 한편 현대자동차그룹의 경우 그룹 내의 모든 계열회사들이 ‘현대’라는 상표를 공동소유하고 있어 ‘현대’라는 브랜드 자체에 대한 별도의 사용료는 수취하지 않고 있고, 각 회사마다 고유의 CI를 보유하고 있어 별도의 브랜드 사용료를 수취하지 않는 방식을 채택하고 있다²¹⁾.

일반지주회사 외에 금융지주회사의 경우에는 다음과 같이 브랜드 사용료를 수취하고 있다. 농업중앙회는 농업협동조합법 제159조의2²²⁾에 따라 영업수익 또

면~273 면.

- 16) ㉞LG, 「2018. 6. 15. (기재정정)대규모기업집단 현황 공시」, 금융감독원 전자공시시스템, 189 면~190 면.
- 17) ㉞GS, 「2018. 6. 5. (기재정정)대규모기업집단 현황 공시」, 금융감독원 전자공시시스템, 82 면~83 면.
- 18) CJ㉞, 「2018. 5. 31. 대규모기업집단 현황 공시」, 금융감독원 전자공시시스템, 127 면~129 면.
- 19) ㉞LS, 「2018. 5. 31. (기재정정)대규모기업집단 현황 공시」, 금융감독원 전자공시시스템, 97 면~99 면.
- 20) 윤진섭, 「(단독) 르노삼성, 3 년여 만에 ‘삼성브랜드’ 사용료 내다」, SBS CNBC(<http://sbscnbc.sbs.co.kr/read.jsp?pmArticleId=10000699273>), 2014. 11. 6.자 기사, 2018. 4. 27. 최종 방문.
- 21) 성현·김다린·김보배·최희정, 「10 대 그룹 ‘브랜드 로열티’ 현황 분석」, 월요신문 MDN(<http://www.wolyo.co.kr/news/articleView.html?idxno=19988>), 2014. 5. 16.자 기사, 2018. 4. 27. 최종 방문; 이원갑, 「금호家-현대家, 상표권 분쟁 비교해 보니」, 아이뉴스 24(http://news.inews24.com/php/news_view.php?g_serial=970251&g_menu=022100&rrf=nv), 2016. 7. 25.자 기사, 2018. 4. 27. 최종 방문 등.
- 22) **농업협동조합법 제 159 조의 2(농업지원사업비)**
 - ① 중앙회는 산지유통 활성화 등 회원과 조합원에 대한 지원 및 지도 사업의 수행에 필요한 재원을 안정적으로 조달하기 위하여 농업협동조합의 명칭(영문 명칭 및 한글·영문 약칭 등 정관으로 정하는 문자 또는 표식을 포함한다)을 사용하는 법인(영리법인에 한정한다)에 대하여 영업수익 또는 매출액의 1 천분의 25 범위에서 총회에서 정하

는 매출액의 1000분의 25 범위 내에서 총회에서 정하는 비율로 농업협동조합의 명칭을 사용하는 계열회사들로부터 브랜드 사용료를 수취하고 있으나, 그 외의 금융지주회사의 경우 브랜드 사용료를 산출하는 기준에 관하여 법률 등에 특별한 근거가 없어 각자의 기준에 따라 브랜드 사용료를 수취하고 있다.²³⁾

[표 3] 금융지주회사의 브랜드 사용료 수취 기준(2012년 기준)

금융 지주회사	매출액 대비 비중(%)	브랜드 사용료 수취 기준
우리 금융지주	0.17%	- 법인세법 시행령 제89조 제4항 준용 - {(브랜드자산 시가×50%)}×정기예금이자율* (*매년 6. 30. 현재 국세청장 고시금리 기준)
신한금융	0.37%	- 법인세법 시행령 제89조 제4항 준용 - 당해 연도 브랜드 자산 시가 100분의 50 상당 금액에서 자산 제공관련 전세금이나 보증금 차감 금액에 정기예금이자율 곱하여 산출.
산은 금융지주	0.08%	- 브랜드자산 이익(현금흐름) / (브랜드 할인율-영구 성장률) - 2년마다 그룹 브랜드 가치 평가
KB 금융지주	0.16%	- 계열사별 직전사업연도 매출액 비율 기준 - KB금융지주가 공동분담금 형식으로 수취
농협중앙회	1.60%	- 농업협동조합법 제159조의2 근거 - 직전 영업수익의 2.5%의 범위 내에서 결정

는 부과율로 명칭사용에 대한 대가인 농업지원사업비를 부과할 수 있다. 다만, 조합만이 출자한 법인 또는 조합공동사업법인에 대하여는 부과하지 아니한다.

② 제 1 항에 따른 농업지원사업비는 다른 수입과 구분하여 관리하여야 하며, 그 수입과 지출 내역은 총회의 승인을 받아야 한다.

23) 김기식, 「농협중앙회, 지난해 브랜드 사용료 4,351 억 원 건어」, 2013. 10. 23.자 민주당 보도자료.

		- 농협중앙회가 농업협동조합법에 따라 농협금융지주회사 거치지 않고 자회사로부터 직접 수취
메리츠 금융지주	0.17%	- 각 자회사별 직전 사업년도 영업수익(매출액) × 브랜드 사용료율(매해 외부전문기관 결정)
한국 스탠다드 차타드 금융지주	0.07%	- 사업부문별 브랜드 공헌도 측정 → 수익성차이 반영 → 브랜드효력분석 반영 → 국내 브랜드 강화 비용 차감 - 한국 금융지주회사가 아닌 해외 본사가 국내 자회사로부터 직접 수취
평균	0.37%	- 농협 제외하면 0.17%

*김기식, 앞의 2013. 10. 23.자 보도자료 참고.

공정거래위원회는 2018년 이러한 공정거래법상 대기업집단의 브랜드 사용료 수수 현황 및 수수 현황 공시 여부 등을 검토하여 결과를 발표하였고, 향후 2018년부터 공정거래법 제11조의2(대규모내부거래의 이사회 의결 및 공시) 및 제11조의4(기업집단 현황 등에 관한 공시)에서 정한 요건에 해당하는 공시 대상 기업집단 소속회사는 매해 5월 31일까지 상표권 사용료 수수내역을 자산거래 또는 상품·용역거래의 한 유형으로 공시하도록 ‘공시 대상 기업집단 소속회사의 중요사항 공시 등에 관한 규정’(이하 “공시 규정”이라 한다)을 개정하였다. 공정거래위원회의 2018년 1월 기준 발표 결과를 살펴보면, 기업집단별로 브랜드 사용료 수입 금액이 상당하며 2014년도 17개 집단 8,655억 원에서 2016년도 20개 집단 9,314억 원으로 증가 추세에 있다²⁴⁾는 것을 알 수 있다. 다만 각 기업집단별로 지급회사 수, 사용료 산정기준 금액(매출액 등), 사용료 산정기준 비율(사용료율) 등이 기업집단마다 다르기 때문에, 기업집단 별로 수취하는 브랜드 사

24) 공정거래위원회, 「대기업집단의 상표권(브랜드) 사용료 수취 내역 상세 공개한다」, 2018. 1. 30.자 보도자료, 2면.

용료의 구체적인 금액에는 크게 차이가 있다.²⁵⁾

기업집단들이 상표권 사용료를 산정하는 기준을 살펴보면, 통상적으로 매출액 또는 매출액에서 광고선전비 등을 제외한 금액에 일정 비율(사용료율)을 곱하는 방식으로 산정하고 있으며, 다만 동일한 기업집단 내부에서도 지급회사의 사업 성격 등에 따라 사용료율에 차이가 있었다. 구체적으로는 i) [(매출액-광고선전비 등) × 일정비율(0.08%~0.75%)]의 방식을 취하는 기업집단이 12개, ii) [매출액 × 일정비율(0.015%~0.5%)]의 방식을 취하는 기업집단이 6개, iii) [(영업수익-광고선전비) × 일정비율] 또는 [(전년도매출액 × 일정비율) + (전년도세전이익 × 일정비율)]의 방식을 취하는 기업집단이 2개로 드러났다.²⁶⁾

공시규정의 개정에 따라 공시대상 기업집단들은 2018. 5. 31.까지 2017 사업연도 기준 브랜드 사용료 수취액 및 수취 기준 등을 금융감독원 전자공시시스템에 공시하였다. 공시된 자료를 살펴보면, 대체로 지주회사 체제를 갖춘 기업들의 지주회사가 매출액의 상당 부분을 브랜드 사용료 수취를 통하여 얻었고, 그 규모도 다음에 보는 바와 같이 상당한 것으로 드러났다.²⁷⁾

[표 4] 공시대상 기업집단 브랜드 사용료 수취현황(2017년 기준)

소속그룹	사용료 수취회사	수취금액(백만 원)	매출액 비중(%)
LG	(주)LG	276,389	38.66
SK	SK(주)	185,553	5.44
한화	(주)한화	137,513	2.96

25) 공정거래위원회, 앞의 2018. 1. 30.자 보도자료, 1면~4면.

26) 공정거래위원회, 앞의 2018. 1. 30.자 보도자료, 3면.

27) 서울신문, 「대기업 장사 ‘땅 짚고 헤엄치기’ 2題, 브랜드만 빌려주고 1조 넘게 팔격’, 2018. 6. 7.자 기사(20면 2단); 연합뉴스, 「대기업 지주사 ‘상표권 사용료’로 1조 원 넘게 벌었다’, 2018. 6. 6.자 기사(<http://www.yonhapnews.co.kr/bulletin/2018/06/05/0200000000AKR20180605154000008.HTML>), 2018. 6. 19.자 기사, 2018. 6. 25. 최종 방문.

CJ	CJ(주)	92,075	58.17
GS	(주)GS	78,688	15.96
한국타이어	한국타이어월드와이드	48,715	55.72
두산	(주)두산	34,374	1.31
메리츠금융	(주)메리츠금융지주	29,987	20.54
코오롱	(주)코오롱	27,972	46.34
한진	한진칼	27,635	47.02

*재벌닷컴(www.chaebol.com) 2018. 6. 6.자 보도자료 참고.

지금까지 살펴본 바와 같이 브랜드 사용료와 관련하여, 브랜드를 소유하고 있는 회사가 해당 브랜드를 사용하는 계열회사로부터 그 사용료를 다양한 기준에 따라 수취하고 있음을 알 수 있었다. 각 기업집단이 공통적으로 사용하는 브랜드에 대하여, 어떤 회사가 브랜드를 소유하도록 할 것인지 및 어떻게 그 브랜드 사용료를 결정할 것인지에 대하여 일반적인 기준이 없는 것이 현실이다. 왜냐하면 각 기업집단이 형성된 배경 및 브랜드를 만들어 사용하게 된 방식에 차이가 있고, 위와 같이 기업집단이 사용하는 브랜드는 제3자와 시장에서 통상적으로 거래되는 것이 아니어서 시장가격을 판단하기 어렵기 때문이다. 또한 현재까지는 동일한 기업집단 내부에서 지급 및 수취되는 브랜드 사용료에 관한 논의가 많지 않아 각 기업집단에 따라 나름의 기준을 적용하였던 것으로 생각된다.

제2절 브랜드 사용료 수취에 대한 논란 발생 배경

제1절에서 살펴본 바와 같이 많은 기업들이 브랜드를 소유하고 있는 지주회사 등이 같은 기업집단에 속한 다른 계열회사들로부터 브랜드 사용료를 수취하고 있다. 그런데 현실적으로 브랜드 사용료 수취는 지주회사의 수익을 창출하고

그에 따라 해당 지주회사 또는 그 지주회사의 지배주주에 정당하게 이익이 분
여되도록 하는 부수적인 기능도 담당하고 있다. 기업집단의 총수일가는 보통 지
주회사를 통하여 전체 기업집단을 지배하는데, 브랜드 사용료를 통하여 일감몰
아주기에 대한 증여세 부담 및 부당행위계산부인 대상에 해당함에 따른 법인세
부담으로부터 상대적으로 자유로워질 수 있어, 많은 기업집단의 지주회사 등이
브랜드 사용료를 수취하게 되었고 그 수취 금액도 점점 증가하고 있다.²⁸⁾

예를 들면, 한화그룹은 2015년 ‘한화’라는 사명을 사용한지 23년 만에 처음으
로 한화그룹 내에 속한 계열회사로부터 브랜드 사용료를 받기로 하였다. 한화그
룹은 1992년 ‘한국화학그룹’이라는 상호를 ‘한화그룹’으로 변경하였고, 2006년 경
쟁력 강화를 위하여 새로운 CI를 개발하였다. 한화그룹은 2015년 한화종합화학,
한화토탈, 삼성테크윈, 삼성탈레스 등 새로운 계열회사들을 그룹에 편입하면서,
한화그룹 내에 속한 계열회사들로부터 연간 약 900억 원의 브랜드 사용료를 받
게 되었다.²⁹⁾

이러한 브랜드 사용료의 수취에 관하여 다음과 같은 여러 가지 사정이 복합
적으로 작용하면서 대규모 기업집단을 중심으로 논란이 발생하게 된 것으로 생
각된다.

- i) 종래 독점규제 및 공정거래에 관한 법률(이하 “공정거래법”이라 한
다)은 지주회사의 설립을 원칙적으로 금지하고 있었는데, 1999년 그 입장

28) 김기식, 앞의 2015. 9. 16.자 보도자료; 박종진, 「대기업 ‘이름 사용료’ ‘SK’·‘CJ’
↑…‘LG’ 수익 줄었지만 1등」, 머니투데이(<http://news.mt.co.kr/mtview.php?no=2015040816594204072>), 2015. 4. 8.자 기사, 2018. 4. 27. 최종 방문; 편도욱, 「그룹 계열사
‘브랜드 사용료’ 눈먼 돈이었나?」, 이뉴스투데이(<http://www.ewestoday.co.kr/news/articleView.html?idxno=436866>), 2015. 11. 11.자 기사, 2018. 4. 27. 최종 방문; 윤진호,
「지주사 ‘이름값’ 쏙쏙하네…브랜드사용료 LG 2568억·SK 2370억」, 매일경제(<http://news.mk.co.kr/newsRead.php?year=2016&no=265349>), 2016. 4. 11.자 기사, 2018. 4.
27. 최종 방문.

29) 김디모테, 「한화, 계열사로부터 연간 900억 브랜드 사용료 받기로」, 비즈니스 포스
트(<http://www.businesspost.co.kr/news/articleView.html?idxno=14073>), 2015. 6. 25.자
기사, 2018. 4. 27. 최종 방문.

을 바꾸어 지주회사 설립을 원칙적으로 허용하되 지주회사의 행위를 규제하는 방식으로 개정되었다. 지주회사는 경제력 집중이 강화될 수 있다는 부정적인 측면도 있으나, 기능적인 측면에서 통일된 지배구조를 구축하게 됨으로써 지배구조의 투명성을 제고할 수 있다는 점, 지주회사는 자본 조달을 통하여 지배구조를 구축하고 자회사는 구체적인 사업 활동에 집중할 수 있어 경영 효율성을 높일 수 있다는 점, 기업구조조정이 편리하다는 점, 위험이 큰 신규산업 진출시 그 위험을 줄이는 등 신규산업 진입이 용이하다는 점 등의 장점이 있다.³⁰⁾ 이러한 이유로 정부는 공정거래법을 개정하였고 지주회사 체제로 기업구조조정을 하도록 유도하기 위하여 정책적으로 여러 가지 세제상 혜택³¹⁾ 등을 인정한 것이다.

ii) 위와 같이 지주회사 체제로 기업구조조정을 장려하는 정책에 따라 많은 대규모 기업집단이 지주회사 체제로 기업의 지배구조를 조정하게 되었다. 지주회사 역시 근본적으로 영리추구를 목적으로 하는 기업이며, 기업집단 공통의 이해관계가 문제되는 사안에 대하여 적극적으로 관리 및 대응을 하는 과정에서 상당한 비용이 고정적으로 필요하기 때문에 지주회사도 계열회사들과 마찬가지로 영리활동을 수행하여야 한다. 그러나 구체적인 사업 활동을 수행하여 수익을 창출하는 지주회사도 있지만 그렇지 않은 지주회사도 많고, 이렇게 구체적인 사업 활동을 하지 않는 지주회사들은 자회사들의 사업 활동 결과 얻은 수익에 대하여 배당 또는

30) 권오승·이봉의·이호영·홍대식·홍명수·조성국·신영수·황태희, 「독점규제법」, 제 4 판, 법문사, 2015 년, 132 면~133 면.

31) 법인세법 제 18 조의 2(지주회사의 배당소득의 익금불산입)는 1999. 12. 28. 법률 제 6047 호로 개정되면서 신설되었다. 당시 법인세법 개정이유를 살펴보면, 공정거래법에 의하여 설립이 허용된 지주회사의 원활한 설립과 운영을 세제상으로 뒷받침하기 위하여 지주회사가 자회사로부터 받은 배당소득금액의 일정 비율에 상당하는 금액을 법인세 과세대상에서 제외하도록 한다고 밝히고 있다[법인세법중개정법률안(정부), 의안번호 제 152127 호 의안원문 참고].

지주회사 등이 보유한 부동산을 자회사에 임대하여 얻는 임대 수익 또는 브랜드 사용료 등을 통하여 수익을 창출하는 경우가 많다.³²⁾

iii) 한편 우리나라 기업들이 회사를 설립하고 상호를 정하여 경제 활동을 시작하던 1950년대를 전후로 하던 당시에는 상표권 또는 브랜드 등 지적재산권에 대한 인식이 미약하였다. 특히 기업의 동일성을 강화하기 위하여 최근 많이 사용하고 있는 ‘CI’라는 개념은 일본에서 1990년대에 이르러 비로소 등장한 개념³³⁾이고 우리나라에는 그 이후에 도입된 개념이다. 즉 우리나라에서는 2000년대에 이르러 비로소 브랜드에 대한 재산권 개념과 과세 가능성에 대한 인식이 생겨났다³⁴⁾. 종래와 달리 브랜드 등 무형자산에 대한 인식이 바뀔에 따라, 브랜드를 보유한 회사가 그 브랜드를 사용하는 회사에 대하여 브랜드 사용료를 수취하기 시작하였다. 기업집단에 따라서는 지주회사가 아닌 회사가 브랜드를 보유하거나 기업집단에 속한 여러 회사가 브랜드를 공유하는 경우도 있지만, 상당수의 기업집단들이 기업 지배구조를 지주회사 체제로 전환하는 과정에서 기업집단의 동일성을 나타내는 브랜드의 관리를 지주회사가 하도록 하면서, 지주회사의 중요한 수익 창출 수단의 하나로 브랜드 사용료가 중요한 역할을 하게 된 것으로 보인다.

32) 실제로 주요 기업집단 지주회사의 수익 구조를 살펴보면, LG는 총 수익의 79.7%(상표권 수익 2,232억 원, 부동산 임대수익 547억 원), GS는 총 수익의 88.4%(상표권 수익 744억 원, 부동산 임대수익 265억 원), CJ는 총 수익의 72.8%(상표권 수익 381억 원, 부동산 임대수익 49억 원), 한진중공업 홀딩스는 총 수익의 100%(상표권 수익 34억 원, 부동산 임대수익 5억 원) 등과 같이 부동산 임대수익과 브랜드 사용료 수익의 비중이 압도적으로 높다는 점을 확인할 수 있다[임명규, 「(지주회사 受難) ③ 브랜드사용료 세금 터진다」, 비즈니스워치(<http://www.bizwatch.co.kr/pages/view.php?uid=3333>), 2013. 10. 23.자 기사, 2018. 4. 27. 최종 방문].

33) 이에 관하여는 이하 제3장 제1절에서 자세히 살펴보겠다.

34) 성승제, 「브랜드 사용료, 지주는 안받으면 안되고 은행은 내면 안되고?」, 머니위크(http://www.moneyweek.co.kr/news/mwView.php?no=2013111418558096687#close_kov), 2013. 11. 10.자 기사, 2018. 4. 27. 최종 방문.

iv) 최근에는 브랜드 사용료 수취가 단순히 지주회사의 수익 창출 요소로서의 기능을 넘어서, 기업집단 내에서 특정 주주가 많은 주식을 보유하고 있는 기업이 과세부담 없이 브랜드 사용료를 수취할 수 있도록 함으로써 적법하게 특정 주주에게 많은 이익이 배당될 수 있도록 하는 것과 같이 기업집단 내부의 이익을 분여하는 기능까지 수행하고 있다. 지주회사는 브랜드 사용료의 수취를 통하여 적은 비용과 노력으로 상대적으로 많은 수익을 얻을 수 있기 때문에, 브랜드 사용료 수취에 관하여 그 사용료를 서로 자기 회사가 수취해야 한다는 이유로 경영권 분쟁과 함께 논란이 되는 사례³⁵⁾도 찾아볼 수 있다.

v) 문제는 현재 브랜드 사용료 수취에 대하여 누구에게 그 브랜드의 귀속을 인정하고 어떤 기준에 의하여 그 가치를 평가할 것인가에 대하여 명확한 기준이 없는 상태에서, 공정거래위원회 위원장이 2013년 “배당소득은 거래가 아니기 때문에 규제 대상이 아니며, 브랜드 사용료는 계열기업이 아니면 쓸 수 없으니 일감몰아주기와 관계가 없다. 다만 임대료

35) 2015년 대법원의 판결로 금호그룹은 금호아시아나그룹과 금호석유화학그룹으로 완전히 분리되었는데, 그 분리가 이루어지기 전인 2007년 금호아시아나그룹은 금호산업(주)와 금호석유화학(주)의 양대 지주회사체제로 전환하면서 ‘금호’라는 상표권을 공동명의로 등록하였다. 그러던 중 2012년 6월 금호산업(주)는 ‘상표권 사용’과 관련하여, ‘금호’라는 이름을 사용하는 회사로부터 매출의 0.2%를 상표 사용료로 징수하겠다는 공시를 하게 되었다. 이에 금호석유화학그룹 측은 2010년 경영권 분리 이후 금호아시아나그룹의 로고를 사용하고 있지 않으며, ‘금호’라는 브랜드의 공동 소유권 자격이 금호석유화학그룹 측에도 있다고 주장하며 상표권 사용료를 내지 않았다. 이에 대하여 재판부는 금호석유화학 측의 손을 들어주었고, 금호아시아나그룹 측은 금호 상표권을 금호석유화학(주)와 공동소유로 인정하는 법원의 판결에 반발하며 항소하였다. [김유림, 「금호아시아나·금호석화 법적으로 ‘남남’ 사연」, 주간현대(http://www.hyun-daenews.com/sub_read.html?uid=18602§ion=sc2§ion2=경제일반), 2015. 12. 21.자 기사, 2018. 4. 27. 최종 방문]. 이후 서울고등법원에서도 금호석유화학 측의 손을 들어주었고, 금호석유화학(주)는 금호아시아나그룹 측과 금호 상표권을 공동소유하고 있음을 인정받아 해당 상표권을 사용하는 그룹 내 다른 기업들로부터 브랜드 사용료를 수취하기로 하였다[문창석, 「박삼구 회장, ‘금호’ 상표권 소송 항소심서도 패소」, 뉴스1 코리아(<http://news1.kr/articles/?3231289>), 2018. 2. 8.자 기사, 2018. 4. 27. 최종 방문].

수입은 계열회사로부터 특별히 비싸게 받으면 부의 이전으로 문제가 될 것”이라는 취지의 입장을 밝히자, 많은 기업집단들이 배당이나 임대료에 비하여 브랜드 사용료는 상대적으로 조정이 용이하다고 생각하여 브랜드 사용료 수취라는 방법을 통하여 본격적으로 기업 내부의 부를 이전하기 시작하였다는 것이다.³⁶⁾³⁷⁾ 지주회사의 배당소득은 상법상 각 계열회사의 배당가능이익 범위 내에서 각 계열회사가 실제로 배당을 실행하여야 얻을 수 있는 소득이기 때문에 기업집단 또는 지주회사가 독자적으로 결정할 수 있는 소득이 아니며, 임대료는 유사한 조건의 부동산을 임대차할 경우의 차임 등과 같이 상대적으로 시가를 파악하기 쉬운 측면이 있어 지나치게 높거나 낮은 금액으로 설정할 수는 없다는 측면을 고려하여 브랜드 사용료 수취를 통하여 기업집단 내부에서 이익을 분여하는 것이다. 또한 2013년 사주일가가 기업집단의 이익을 편취하는 것을 방지하기 위하여 공정거래법 제23조의2³⁸⁾³⁹⁾가 신설되었으나, 위 개정 공정거래법의

36) 이지현, 「노대래 “기업 불공정·담합행위 단속 강화”」, 매경이코노미(<http://news.mk.co.kr/v2/economy/view.php?sc=30000001&cm=%C7%EC%B5%E5%B6%F3%C0%CE&year=2013&no=1042765&relatedcode=&wonNo=1042953>), 2013. 10. 27.자 기사, 2018. 4. 27. 최종 방문.

37) 부수적으로 브랜드 사용료(로열티)에 대하여는 기부금이나 접대비와 다르게 손비로 인정되는 한도가 규정되어 있지 않기 때문에, 대주주가 지배하는 지주회사에 고율의 브랜드 사용료를 지급하는 자회사는 법인세가 절감되는 효과가 발생한다. 현재 브랜드 사용료를 책정하는 명확한 기준이 없다는 점을 이용하여 자회사들에 대한 브랜드 사용료를 점차 높이는 기업집단을 상당수 찾아볼 수 있다[민경중, (기업탐사) 아디다스코리아 ③ 아디다스, 로열티 2~3 배 높여 ‘절세’ 의혹, 조세일보(<http://www.joseilbo.com/news/htmls/2015/11/20151102276444.html>), 2015. 11. 2.자 기사, 2018. 4. 27. 최종 방문].

38) 공정거래법 제 23 조 제 1 항 제 7 호는 현저히 유리한 조건의 거래를 통하여 특수관계인 또는 다른 회사를 지원하고 이로써 공정한 거래를 저해할 우려가 있는 경우에만 부당지원행위로 규제할 수 있어, 그 지원행위가 현저히 유리한 정도에 미치지 못하거나 사업자가 아닌 특수관계인 개인(보통 기업집단의 사주일가)을 지원하는 경우에는 사실상 공정거래저해성을 입증하는 것이 곤란하여 규제가 어렵고, 이러한 부당지원행위를 통해 실질적으로 이득을 얻는 수혜자에 대해서는 아무런 제재를 할 수 없어 부당지원행위를 억제하는데 한계가 있었다. 이에 2013. 8. 13. 법률 제 12095 호로 공정거래법을 개정하면서 제 23 조의 2 를 신설하여 사주일가에 대한 부당한 이익제공 등을 규제할

부칙 제2조에서 개정법 시행 당시 계속 중인 거래에 대하여 개정법 시행 일로부터 1년간 종전 규정을 적용할 수 있도록 하여, 개정법이 적용되기 전에 각 기업집단은 이미 브랜드 사용료 수취를 통한 수익 창출 방식을 정리하여 공정거래법 위반 가능성을 낮추었기 때문에 브랜드 사용료 수취에 관한 논란이 클 수밖에 없는 상황이다.⁴⁰⁾

즉 브랜드 사용료 수취와 관한 사회·경제적인 변화 및 무형자산에 대한 인식의 변화, 브랜드 사용료 수취를 통한 기업집단 내부에서의 이익 분여 및 절세 전략, 금융지주회사의 경우 은행법 등 법률적인 제한 등 여러 가지 사정이 복합적으로 작용하면서, 브랜드 사용료 수취에 관하여 논란이 발생하였다고 할 수 있다. 위와 같은 사회·경제적 배경을 고려할 때, 2000년대 이후 브랜드 사용료 수취 여부 및 그 금액 결정의 문제는 많은 기업집단에게 매우 중요한 문제가 될 수밖에 없다고 할 것이다.

수 있도록 하였다[독점규제 및 공정거래에 관한 법률 일부개정법률안(대안), 의안번호 제 1905806 호 의안원문 참고]. 그러나 부칙 제 2 조에서 ① 위 법률이 시행되기 전에 종료된 거래에 대하여는 종전의 규정을 적용하고, ② 이미 위 법률 시행 당시 계속 중인 거래에 대하여는 이 법의 시행일로부터 1 년간은 종전의 규정을 적용하기 때문에 대부분의 기업집단들이 위 법의 시행일인 2014. 2. 14. 이전에 상표권 관련 거래를 정리하거나 최소화하여 공정거래법 제 23 조의 2 가 적용이 최소화가 되도록 할 수 있었다. 또한 상표권 관련 거래가 부당한 이익제공인지 판단하기 위해서는, 중국적으로 상표권의 귀속 판단(법률적으로 판단할 것인지 아니면 경제적으로 판단할 것인지 등) 및 상표권 가치 평가(상표권 자체의 가치를 평가하여 안분할 것인지 아니면 해당 상표의 사용으로 얻을 수 있는 경제적 이익·현금흐름 등을 기준으로 사용료를 수취할 것인지 등)가 필요한데, 그 기준이 명확하다고 할 수 없어 현실적으로 규제가 어려운 점이 있다.

39) 독점규제 및 공정거래에 관한 법률 부칙 [2013. 8. 13. 제 12095 호]

제 2 조(경과조치)

- ① 이 법 시행 전에 종료된 거래에 대해서는 이 법 개정규정에도 불구하고 종전의 규정을 적용한다.
- ② 이 법 시행 당시 계속 중인 거래에 대해서는 이 법 시행일부터 1 년간은 종전의 규정을 적용한다.

40) 임혜현, 「브랜드 사용료, 지난해 이전 이미 급성장 끝내…조정 가능성은?」, 프라임경제(<http://www.newsprime.co.kr/news/article.html?no=334813>), 2016. 4. 10.자 기사, 2018. 6. 25. 최종 방문.

제3장 브랜드의 의의 및 기능

브랜드 사용료 수취와 관련한 쟁점을 검토하기 위하여 우리나라에서 브랜드 사용료 수취가 문제가 된 배경을 고려하여, 브랜드 사용료 수취가 무엇이며 어떤 기능을 하고 있는지 먼저 검토하여야 한다. 구체적으로 통상 ‘브랜드 사용료’라는 명목으로 동일한 기업집단 내의 계열회사 사이에 지급·수취하고 있는데 그 금액의 성질이 무엇인지, 그 귀속 판단 및 가치 평가를 어떻게 할 것인지에 관하여 파악하기 위하여, 논의대상이 되는 ‘브랜드’의 통상적인 정의를 살펴보고, 상표법상 상표와 상표권이 무엇인지, 상표권의 보호대상으로서의 브랜드는 무엇인지 검토한 후, 이 논문에서 쟁점이 되는 ‘브랜드’ 또는 ‘상표권’이 무엇인지 정의하고자 한다. 이후 상표권이 어떻게 성립되는지 및 다른 지적재산권과 구별되는 상표권의 특유한 성질 등에 관하여 검토할 것이다. 브랜드가 무엇인지 및 브랜드가 상표법상 상표권의 보호대상으로서 어떤 의미를 갖고 있는지 파악하여야 브랜드 사용료 수취가 지적재산권 관련 법률상 어떤 의미인지 판단할 수 있고, 이에 따라 상표법상 상표 또는 상표권의 개념을 세법상 그대로 사용할 수 있는지, 아니면 상표법상의 상표 또는 상표권의 개념과 별개로 세법의 해석과 기준에 따라 상표권의 귀속과 그 가치 평가를 별도로 판단하여야 할 것인지 결정할 수 있을 것이다.

제1절 브랜드의 의의 및 상표법상 상표의 의의

1. 브랜드의 의의 및 기능

브랜드의 어원은 고대 노르웨이의 'Brandr'에서 유래되었다고 하는데, 이는 'to burn'의 의미로서 주로 소의 등이나 양의 귀 등에 소유자를 상징하는 표시를 불로 낙인하던 것을 가리킨다. 이와 같이 브랜드는 종래 일반에 소유관계 등을 표시함으로써 소유물을 구별하기 위한 식별기능을 주로 하였다. 이후 자본주의 사회의 발달로 브랜드는 식별 표시이자 비언어적 소통의 매체로서 시장 경제에서 중요한 요소로 인식되게 되었다.⁴¹⁾

브랜드에 대하여, 미국마케팅학회(American Marketing Association, AMA)는 “판매자가 자신의 상품이나 서비스를 다른 경쟁자와 구별해서 표시하기 위해 사용하는 명칭, 용어, 상징, 디자인 혹은 그의 결합체”라 정의하고 있다. 미국마케팅학회의 정의에 따르면 브랜드는 브랜드명뿐만 아니라 표현·상징물·디자인 등을 모두 포함하고, 특정 기업이 자신의 제품 또는 서비스를 고객에게 명확하게 인식시키고 경쟁자로부터 차별화하기 위한 중요한 수단이라 할 수 있다. 브랜드는 자신의 제품을 다른 제품으로부터 구별하는 기능(법률적 보호 포함)과 제품을 차별화하기 위한 중요한 수단으로 인정되고 있다.⁴²⁾

시장경제가 발전함에 따라 브랜드는 단순한 식별기능 및 제품 차별화 수단 기능 이외에도 그 자체로서 중요한 무형자산의 하나로 인식되게 되었고, 브랜드의 기여도가 높으면 높을수록 기업의 가치가 증가한다고 보아 브랜드 자체의 가치를 높이고, 이를 통하여 기업의 경쟁력을 높이려는 노력도 많아지고 있다. 브랜드는 i) 기업의 가치 증가 및 소비자의 브랜드 선택에 따른 소비자의 만족을 충족시켜주는 기능을 하고, ii) 브랜드가 경쟁사가 모방할 수 없는 제품의 뚜렷한 특징이 될 경우 새로운 경쟁자에 대한 진입 장벽으로서도 기능하며, iii)

41) 이보라·박승국, 「아파트 브랜드가 가격 형성에 미치는 영향 분석」, 대한건설정책연구원, 2012년, 15면.

42) 이용수, 「브랜드 가치 산정에 관한 소고」, 《우정정보(84)》, 정보통신정책연구원, 2011년, 90면~91면.

소비자의 의사결정시 유용한 판단 근거로서 기능하며, iv) 기업과 소비자를 지속적으로 연결시켜 줄 수 있는 고리의 역할을 하고, v) 그 브랜드가 확고하게 구축될 경우 소비자의 의식에 작용하여 충성도 높은 고객이 되도록 하는 등 기업의 경쟁력 증가에 직접적인 영향을 준다.⁴³⁾ 이와 같이 좋은 브랜드는 기업의 얼굴로서 기능함과 동시에 소비자들의 의사결정 시간과 기회비용을 줄여주는 등 직접 영향을 주며 시장에서 통용되는 다른 모든 마케팅 요소를 압도하는 힘을 갖고 있기 때문에, 기업들은 브랜드 가치의 향상 및 관리를 위해 많은 노력을 하게 되었다.⁴⁴⁾

최근 기업들은 브랜드의 위와 같은 기능과 역할에 주목하여 i) 사업의 다각화 등에 의한 사업영역의 변화, ii) 사명변경, iii) 브랜드의 활성화, iv) 기업문화의 확립 등을 목표로, 기업이미지, 의식·체질 등을 통합적으로 표현하고, 이를 대중에게 인식시키기 위하여 기업의 브랜드로서 특히 CI를 제작하여 사용하고 있다. CI란 개념은 일본에서 1990년 초에도 광고회사나 직접 CI를 행한 기업인을 제외하고 대부분 알지 못하는 개념이었고, 우리나라에서도 최근 들어 사용된 개념이지만 CI 역시 기업을 나타내기 위한 목적으로 사용되는 브랜드 중 하나로써 현재 경제·사회·문화 등 다양한 분야에서 사용되고 있다.⁴⁵⁾

2. 상표법상 상표 및 상표권의 의의

기업들은 브랜드의 가치를 유지하고 보호하기 위하여 브랜드를 상표법에 따라 상표권 출원·등록을 하고, 각 기업을 대표하는 표장으로 광범위하게 사용함으로써 자신들의 독자적인 이미지를 구축하고 소비자들의 신뢰를 얻기 위한 다

43) 이보라·박승국, 앞의 논문, 18면~19면.

44) 이용수, 앞의 논문, 93면~96면.

45) 윤선희, 「상표법」, 제2판, 법문사, 2014년, 65면.

양한 활동을 하고 있다. 상표법은 상표를 보호함으로써 상표 사용자의 업무상 신용유지를 도모하여 산업발전에 이바지함과 아울러 수요자의 이익 보호를 목적으로 한다.⁴⁶⁾ 이에 상표법에서는 출원·등록을 받은 상표에 상표권을 인정하고, 상표권은 법이 정한 범위 내에서 독점배타적으로 사용할 수 있는 권리로서 출원·등록에 의하여 발생한다.⁴⁷⁾ 상표권자는 이러한 상표권을 직접 사용할 수도 있고, 제3자에게 사용을 허락하고 사용료를 받을 수도 있다는 점에서 상표권은 재산권의 하나로서, 그 권리의 이전 및 양도도 자유롭다.⁴⁸⁾ 상표권으로 출원·등록될 수 있는 상표에 관하여 상표법은 다음과 같이 정하고 있다.

[표 5] 상표법상 상표의 정의

상표법 제2조 (정의)

① 이 법에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.

1. "상표"란 자기의 상품(지리적 표시가 사용되는 상품의 경우를 제외하고는 서비스 또는 서비스의 제공에 관련된 물건을 포함한다. 이하 같다)과 타인의 상품을 식별하기 위하여 사용하는 표장을 말한다.

2. "표장"이란 기호, 문자, 도형, 소리, 냄새, 입체적 형상, 홀로그램·동작 또는 색채 등으로서 그 구성이나 표현방식에 상관없이 상품의 출처를 나타내기 위하여 사용하는 모든 표시를 말한다.

상표법이 상표를 보호하는 헌법적 근거는 헌법 제23조의 재산권 보장에 관한 규정과 헌법 제119조의 경제질서에 관한 규정이다.⁴⁹⁾ 상표법상 보호를 받는 상표는 상품을 생산·가공 또는 판매하는 것을 업으로 영위하는 자가 본인의 재산권을 보호받기 위하여 자기의 상품을 타인의 상품과 식별하기 위하여 사용하는

46) 상표법 제1조.

47) 상표법 제82조 제1항.

48) 윤선희, 앞의 책, 477면~478면.

49) 나종갑, 「상표권의 범위와 한계-헌법적 관점을 중심으로」, 《지식재산연구(제7권 제1호)》, 한국지식재산연구원·한국지식재산학회, 2012년, 31면(상표권도 헌법 제22조를 근거로 하는 기본권이라는 견해도 있다).

것으로, 기호·문자·도형 또는 그 밖에 출처를 표시할 수 있는 표장을 의미한다. 상표는 특정한 영업주체의 상품을 표창하는 것으로서 그 출처의 동일성을 식별하게 함으로써 그 상품의 품위 및 성질을 보증하는 작용을 하며, 상표법은 이와 같은 상표의 출처 식별 및 품질 보증의 기능을 보호함으로써 당해 상표의 사용에 의하여 축적된 상표권자의 기업신뢰이익을 보호하고 유통질서를 유지하며 수요자의 이익도 보호함⁵⁰⁾으로써 헌법상 경제질서 수호에 기여한다.

또한 상표는 자기의 상품을 타인의 상품과 식별할 수 있게 하기 위하여 사용 되는 것이고, 이 기능이 본질적인 것이기 때문에 대법원에서도 i) 공산품인 상품의 내부에 조립되어 기능하는 부품에 표시된 표장으로서 그 상품의 유통이나 통상적인 사용 혹은 유지행위에 있어서는 그 존재조차 알 수 없고, 오로지 그 상품을 분해하여야만 거래자나 일반 수요자들이 인식할 수 있는 표장은 그 상품에 있어서 상표로서의 기능을 다할 수 없을 것이므로 상표로서 보호받지 못하며,⁵¹⁾ ii) 타인의 등록상표와 유사한 표장을 이용하였다 하더라도 그것이 상표의 본질적인 기능이라고 할 수 있는 출처표시를 위한 것이 아니라 상품의 기능을 설명하거나 상품의 기능이 적용되는 기종을 밝히기 위한 것으로서 상표의 사용으로 인식될 수 없는 경우에는 등록상표의 상표권 침해에 해당하지 않는다고 판시하고 있다.⁵²⁾

이렇게 상표는 핵심기능인 식별 기능을 통하여 특정한 경제적 가치를 갖고 있는 어떤 상품과 다른 상품을 구별할 수 있도록 함으로써, 궁극적으로는 그 상품을 생산한 자 또는 판매하는 자의 재산권을 보호하고, 부수적으로 그 상품을 구매하는 소비자들의 재산권을 보호하는 기능을 수행하고 있다. 이러한 점에서

50) 대법원 1995. 11. 7. 선고 94도3287 판결; 1996. 7. 30. 선고 95후1821 판결; 대법원 2005. 6. 10. 선고 2005도1637 판결 등 참고.

51) 대법원 2005. 6. 10. 선고 2005도1637 판결.

52) 대법원 1997. 2. 14. 선고 96도1424 판결; 2001. 7. 13. 선고 2001도1355 판결; 2003. 10. 10. 선고 2002다63640 판결 등 참고.

창작물 등을 그 자체로 보호하는 기능을 수행하는 다른 지적재산권과 차이가 있다.⁵³⁾

3. 상표법에 따른 브랜드 보호

기업들은 자신의 브랜드를 보호하기 위하여 상표법에 따라 기업이 보유하고 있는 상표권을 출원·등록한다. 상표권은 상표법에 따라 출원·등록하여야 비로소 성립하고, 이렇게 성립된 상표권에 대하여 그 사용료를 누구에게 얼마를 지급할 것인가가 이 논문에서 쟁점이 되기 때문에, 이하에서는 상표권의 등록주의 원칙상 기업이 상표법상 상표권자로서 보호를 받기 위하여 어떤 대상에 대하여 어떤 절차에 따라 상표권을 출원·등록할 것인지에 관하여 간단하게 살펴보려고 한다.

상표권은 i) 상표를 출원하려는 자는 권리능력이 있으며, 상표등록을 받을 수 있는 권리자이고, 출원절차를 밟을 수 있는 행위능력이 있거나 대리권이 있는 자여야 할 것,⁵⁴⁾ ii) 상표법이 정하는 상표등록출원서를 서면 또는 온라인으로 특허청에 제출할 것,⁵⁵⁾ iii) 1상표 1출원의 원칙⁵⁶⁾에 따라 상표사용을 하려는 자가 해당 상표를 사용하려는 상품 또는 서비스를 지정할 것 등의 요건을 갖추면 상표법에 따라 상표권을 출원하여 특허청의 심사를 거쳐 상표등록을 받을 수 있다.⁵⁷⁾ 여기서 1상표 1출원의 원칙은 현재 단순한 상표에 관한 출원 방식에 관한 원칙으로만 해석되고 있고, 우리나라는 상표법조약에 가입하기 위하여 다류(多類) 1출원등록제도⁵⁸⁾를 도입하여 다양한 상품류구분에 속하는 상품에 대하

53) 다른 지적재산권과의 차이에 관하여는 제 3 장 제 3 절의 2.항에서 자세히 살펴보겠다.

54) 윤선희, 앞의 책, 381 면.

55) 상표법 제 36 조.

56) 상표법 제 38 조 제 1 항.

57) 윤선희, 앞의 책, 379 면~380 면.

여도 하나의 출원서에 기재할 수 있도록 하고 있다.⁵⁹⁾ 원칙적으로 우리나라에서 상표권을 출원·등록한 후 다른 국가에서 그 상표를 사용하려면 개별적으로 각 국가에서 상표권을 출원·등록해야 하는데, 이러한 절차상 번거로움과 비용부담을 덜기 위하여 우리나라는 파리조약을 비롯하여 마드리드협약 및 의정서, 상표법조약 등을 체결할 필요가 있었고, 이러한 조약을 체결하기 위하여 다류(多類) 1출원등록제도를 도입한 것이다.⁶⁰⁾

상표권의 출원·등록 절차에서 이 논문과 관련하여 중요한 점은 기업이 상표권 등록을 통하여 실제로 상표권자로서 보호를 받기 위하여는 어떤 상품 또는 서비스에 상표를 사용할 것인지 및 사용되는 상표가 구체적으로 무엇인지 명확하게 특정하여야 한다는 점이다. 상표법 시행규칙 제28조 제2항 및 별지 서식 3. 상표등록출원서를 살펴보면, 상표권자로 등록되는 자가 누구인지 및 여러 명이 상표권자가 되는 경우 그 지분 관계는 어떻게 될 것인지, 상표법 시행규칙이 정하고 있는 상품류 구분 및 지정상품 기준에 따라 해당 상표가 어떤 대상을 위하여 사용될 것인지, 등록하려는 상표의 유형이 무엇인지 등에 관하여 기재하고 각 내용에 대한 자세한 설명을 덧붙일 것을 요구하고 있다. 상표의 유형에는 일반 상표, 입체 상표, 색채만으로 된 상표, 홀로그램 상표, 동작 상표, 그 외에 시각적으로 인식할 수 있는 상표, 소리 상표, 냄새 상표 등 다양한 종류가 있는데, 이는 상표를 출원·등록하였을 때 보호대상이 되는 표장을 명확하게 하기 위함이다. 또한 상표권의 출원·등록 대상으로서의 상표는 단순히 상호 등을 표시하는 것에 그치지 않고, 도안의 형태·비율·크기·사용 형식 등까지 개별적으로

58) 다류(多類) 1출원등록제도란 1개의 상표등록출원에 복수의 상품 및 서비스를 구분
에 속하는 상품 또는 서비스를 지정하는 제도를 말한다. 이 경우 상품 또는 서비스의
지정은 「상품 및 서비스의 구분」에 따라 출원서의 「지정(서비스)상품」란에 「제
0류 000, 제 0류 000, 제 00류 000」과 같이 상품 및 서비스의 구분마다 지정상품 또
는 지정서비스를 구분하여야 한다(윤선희, 앞의 책, 396 면).

59) 윤선희, 앞의 책, 396 면.

60) 윤선희, 앞의 책, 379 면.

구체화되어야 한다.

어떤 상표의 형식을 취할 것인지 및 어느 범위에서 그 상표를 사용할 것인지 등은 기업의 경영 전략과 추구하는 이미지를 고려하여 각 기업의 의사결정에 따라 결정된다. 이러한 기업의 의사결정에 따라 특정 형식의 브랜드가 만들어지고, 특정 형식의 브랜드가 어떤 대상에 사용될 것이라는 점이 상표법에 따라 출원·등록이 될 것이며, 그 당연한 결과로 상표법에 따라 보호받을 수 있는 브랜드의 범위도 정해지게 될 것이다.

제2절 생점이 되는 ‘브랜드’ 또는 ‘상표권’의 의미

전통적으로 상표는 하나의 상품 또는 사업영역에 한정되는 것이었으나 하나의 상품에서 형성된 제품의 이미지는 이를 생산하는 기업의 이미지로 연결될 수 있고 기업은 우량한 이미지를 갖고 있는 기존의 상표를 기업 전체의 이미지 형성에 활용할 수 있다는 점에서 상표는 점점 광범위한 기능을 하게 되었다.⁶¹⁾ 이에 따라 기업들은 기존에 보유하고 있던 브랜드 또는 상호를 활용하거나 또는 새로운 브랜드를 제작하여 기업의 통합적이며 일관된 이미지를 형성하기 위하여 개별 상품을 표시하는 일반적인 브랜드와 구별되는 CI를 만들게 된 것이다. 이렇게 CI는 단순한 기업의 동일성을 나타내는 상징을 넘어서 현재는 기업의 토탈 커뮤니케이션 전략 차원에서 ‘기업문화의 혁신’이나 ‘미래의 비전확립’ 등을 요구하는 기업변혁전략으로 사용되고 있고, 결과적으로 기업 그 자체를 표시하는 기능을 하고 있다.⁶²⁾

61) 윤선희, 「상호의 기능」, 《산업재산권(제 17 호)》, 한국지식재산학회, 2005 년, 114 면~116 면.

62) 田代貞之, 田中忠雄, 豊田彰, “廣告と知的所有權”, (株)電通(1994), 159 면, 윤선희, 앞의 책, 65 면에서 재인용.

기업이 자신의 기업 가치를 제고하고 본인의 이미지를 형상화하기 위하여 사용하는 CI는 그 기능상 앞에서 살펴본 브랜드의 개념에 포함되고, 이러한 CI를 상표권으로 등록하기 위하여는 상표법이 정하는 바에 따라 각 기업 또는 기업집단이 누구를 상표권자로 할 것인지, 어떤 대상에서 그 상표를 사용할 것인지 및 각 기업의 CI 표장은 무엇인지를 명확하게 확정하여야 한다. 이 과정에서 상표법에 의하여 보호되는 대상인 CI가 확정되고, CI에 대한 상표권자로 출원·등록할 기업도 결정될 것이다.

일반적으로 위와 같이 사용될 CI에 대하여 이를 직접 개발하였거나 관리를 하는 기업이 CI의 상표권자로 출원·등록하는 경우, CI의 상표권자로 등록한 기업은 그 상표권을 보유한 자로서 해당 CI를 사용하는 다른 기업들로부터 그 사용료를 수취하려고 할 것이다. 제2장 제1절에서 살펴본 브랜드 사용료의 지급 및 수취 현황은 대부분 각 기업집단 내에서 공통으로 사용하기 위하여 개발된 CI의 상표법상 상표권을 보유하고 있는 기업과 상표권을 보유하고 있지 않은 기업 사이에서 발생하는 것이다. 상표권을 보유한 기업과 그렇지 않은 기업은 상표권 사용에 관한 계약을 체결하여 어떤 상표를 CI로서 사용할 것인지 특정하고, 해당 CI 사용범위 또는 기준을 결정하고 그에 관하여 나름의 기준에 따라 사용료를 산정한다.

최근 쟁점이 되고 있는 브랜드 사용료의 수취라고 하였을 때, 일반적으로 ‘브랜드’는 위에서 본 바와 같이 각 기업집단이 자신의 기업집단의 정체성을 표현하기 위하여 사용하는 개별 CI 등, 상표법상 상호, 상표법상 상표권 및 그 외의 무체재산권 등 그 사용형태를 불문하고 소비자들에 대하여 유사한 기능을 하는 대상을 모두 포괄한 개념을 의미한다. 이러한 측면에서 특허청 또는 공정거래위원회 등의 보도자료에서 사용하는 ‘브랜드 사용료’란 상표법이 정하는 절차에 따라 특허청에 출원·등록한 상표권의 대상으로서의 상표에 대한 사용 대가를

의미하는 것으로 ‘상표권 사용료’라고 칭하는 것이 더 정확한 표현이라 하겠다.

다시 말하면, 브랜드 사용료 수취와 관련하여 각 기업집단에서 수취하는 사용료는 특히 상표법이 정하는 절차에 따라 출원·등록을 한 특정 CI 등에 대한 사용료를 가리키는 것이고, 이 논문에서 논의하는 대상도 ‘상표권 사용료’를 의미한다고 할 수 있다. ‘상표권’의 귀속 및 ‘상표권 사용료’의 합리적인 평가 방법 등에 대하여 검토하되, 실제 시장에서 소비자의 인식이 브랜드 또는 상표권의 가치 평가에도 영향을 준다는 점을 고려하여 상표권으로 등록이 된 포장과 상표권 등록이 되기 전의 CI 등의 포장, 상호, 영업권 등을 모두 포괄하여 표현을 해야 할 경우에는 ‘브랜드’라는 용어를 사용하려고 한다.

제3절 상표권의 내용 및 특징

상표권 사용료의 귀속 및 그 가치 평가에 관하여 검토하기 전에, 상표법에 따라 CI 등을 출원·등록할 경우 상표권자는 상표법에 따라 어떤 보호를 받을 수 있는지, 상표권의 내용은 기업의 인적동일성 표시에 관한 상호에 관한 권리나 다른 지적재산권과 어떤 차이가 있는지 살펴보겠다. 상표권과 유사하게 보이는 다른 권리들을 비교하여 상표권의 특징을 파악함으로써, 세법상 상표권의 귀속 및 가치 평가시에 상표권에 특유한 성격을 고려하여야 할 것이다.

1. 상표법상 상표권의 성립 및 내용

상표법은 등록주의를 취하고 있기 때문에 상표를 상표법이 정하는 절차에 따라 출원·등록하여야 상표권이 성립하고 그에 따른 보호를 받을 수 있으므로, 상

표권은 출원·등록에 의하여 새롭게 발생하는 창설적 권리라고 할 수 있다.⁶³⁾ 먼저 출원하여 등록된 상표를 보호하는 것이 우리 상표법의 원칙적인 태도이며, 다만 부당한 결과가 발생하지 않도록 일정한 경우에 사용주의를 가미하고 있다.⁶⁴⁾ 이렇게 등록된 상표권은 상표권자가 직접 사용할 수도 있고, 제3자에게 사용을 허락하고 사용료를 받을 수도 있다.⁶⁵⁾

상표권자는 상표법에 따라 상표를 출원·등록하면, 지정상품에 대하여 독점적·배타적으로 상표를 사용할 수 있는 권리를 부여받고, 그에 대응하여 여러 가지 의무를 부담한다. 그 의무 중 특히 상표의 사용의무 및 상표의 정당사용의 의무, 표시의무 등의 의무는 상표권자의 핵심적인 의무이다. i) 상표는 그 사용에 의하여 자타상품의 식별기능, 출처표시기능, 품질보증기능 등의 기능을 하면서 상품의 유통질서 유지에 기여하는데, 상표를 등록한 후 이를 사용하지 않는 것은 사용 목적에 반하므로 상표권자는 상표의 사용의무를 부담한다(사용의무). ii) 상품의 유통질서 유지를 위하여 상표권자는 고의로 지정상품에 대하여 등록상표와 유사한 상표 등을 사용하여 상품의 품질에 대한 오인·혼동 등을 일으켜서는 안 된다(정당사용의 의무). 또한 iii) 상표권자는 지정상품 또는 그 포장에 등록상표를 명확하게 기재하여 표시해야 한다(표시의무). 그 외에도 수수료·등록료의 납부의무, 감독의무 등 상표법상 다양한 의무를 부담하는데,⁶⁶⁾ 중요한 점은 상표권자의 상표 사용은 배타적 권리임과 동시에 의무라 할 수 있다.

63) 상표법 제 82 조 제 1 항.

64) 상표법은 등록주의를 취하고 있기 때문에, 등록 당시 해당 상표를 사용하지 않고 있더라도 상표권이 등록된 이상 원칙적으로 그 상표를 배타적으로 사용할 수 있다. 다만 타인의 등록상표와 동일·유사한 상표를 그 지정상품과 동일·유사한 상품에 사용하는 자로서 ① 부정경쟁의 목적 없이 타인의 상표등록출원 전부터 국내에서 계속 사용하였고, ② 이러한 상표의 사용으로 국내의 수요자로 하여금 그 상표가 특정인의 상품을 표시하는 것이라 인식하도록 한 경우에는, 타인이 해당 상표를 출원·등록하였어도 그 상표를 계속 사용할 수 있다(상표법 제 99 조).

65) 윤선희, 앞의 책, 477 면~478 면.

66) 윤선희, 앞의 책, 480 면~483 면.

상표법상 상표권은 상표등록을 받을 수 있는 자가 출원·등록할 수 있는데, 이때 ‘상표등록을 받을 수 있는 자’는 국내에서 상표를 사용하거나 사용하려고 하는 자를 의미한다.⁶⁷⁾ 즉 현재 상표를 사용하고 있는 자가 아니라도 장차 상표를 사용할 것이 예정된 자도 상표등록을 받을 수 있고, 그 상표를 처음 누가 만들어냈는가는 상표권 등록 여부에 영향을 주지 않는다. 이렇게 상표의 “사용” 여부는 상표법상 상표권으로서 보호가 필요한지 결정하는 매우 중요한 기준이기 때문에 상표법에 등록된 상표권의 존속기간은 10년으로 정해져 있다.⁶⁸⁾ 지나치게 오랫동안 사용되지 않는 상표권에 재산적 가치를 인정하고, 상표법상 보호를 받게 하는 것은 오히려 시장에 혼란을 줄 수 있기 때문이다.⁶⁹⁾

또한 상표권은 상표가 등록된 후 사후적으로 그 상표가 식별력을 상실한 경우에도 이해관계인의 청구 등 일정한 절차에 따라 그 등록이 무효가 될 수 있다.⁷⁰⁾ 이 때 상표등록의 무효심판을 청구할 수 있는 ‘이해관계인’이란 등록상표와 동일 또는 유사 상표를 사용한 바 있거나 현재 사용을 통하여 등록상표의 소멸에 직접적인 이해관계가 있는 자를 의미한다.⁷¹⁾ 상표가 식별력을 상실하였다는 것을 다르게 표현하면, 해당 상표는 더 이상 자기와 타인의 상품을 구별하는 기능을 하지 못하게 되었다는 것으로 실질적으로 상표로서 사용되지 못하게

67) 상표법 제3조 제1항.

68) 상표법 제83조 제1항.

69) 윤선희, 앞의 책, 478면~479면.

70) **상표법 제117조 (상표등록의 무효심판)**

① 이해관계인 또는 심사관은 상표등록 또는 지정상품의 추가등록이 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 무효심판을 청구할 수 있다. 이 경우 등록상표의 지정상품이 둘 이상인 경우에는 지정상품마다 청구할 수 있다.

6. 상표등록된 후 그 등록상표가 제33조 제1항 각 호의 어느 하나에 해당하게 된 경우 (같은 조 제2항에 해당하게 된 경우는 제외한다)

상표법 제33조 (상표등록의 요건)

① 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 상표를 제외하고는 상표등록을 받을 수 있다.

7. 제1호부터 제6호까지에 해당하는 상표 외에 수요자가 누구의 업무에 관련된 상품을 표시하는 것인가를 식별할 수 없는 상표

71) 대법원 2004. 5. 14. 선고 2002 후 1256 판결.

되었다고 할 수 있다. 즉, 일반적으로 법률상 무효는 원시적 또는 객관적으로 치유할 수 없는 하자가 있을 때 인정되는 법률효과인데, 상표권의 경우 상표법에 따라 등록된 상표권이라 하더라도 사후적으로 상표로서 사용되지 못하게 된다면 더 이상 상표법에 따른 보호를 받지 못하게 된다는 점에서, 상표법상 “상표권의 사용 여부”가 상표권의 존속을 결정하는데 매우 중요한 기준이 된다는 점을 알 수 있다.

정리하면 상표법상 상표권 제도는 실제로 상표를 사용하는 자 또는 사용할 예정인 자의 자유로운 상표 사용 및 재산권 보호를 위한 방향으로 규정되어 있다고 할 수 있다. 또한 상표권은 상표법에 따라 상표를 출원·등록함으로써 성립하는데, 이를 출원·등록하면 그 상표권자가 배타적으로 보호받을 수 있도록 권리로서, 상표권은 결과적으로 세법상으로도 독자적으로 재산적 가치가 인정되는 권리 또는 자산⁷²⁾으로 보아야 할 것이다. 해당 상표를 누가 먼저 사용하는가를 기준으로 상표등록을 받을 수 있는 자를 결정하고, 사후적으로 상표권 등록을 무효화할 수도 있다는 점 등을 고려할 때, 세법상 상표권의 귀속 판단이나 가치평가를 할 때에도 “상표의 사용”을 중요한 판단 요소 중 하나로 보아야 할 것이다. 상표법은 헌법상 재산권 및 경제질서에 관한 규정을 근간으로 하여 상표권을 보호하는 법률이고, 세법의 독자적인 법원리를 적용한다 하더라도 그 대상이 재산적으로 보호가치가 있어야 해당 재산을 세법상 과세대상으로 삼을 수 있기 때문이다. 다음 항에서는 상표권을 다른 지적재산권과 비교하며 상표권의 귀속 판단 및 가치평가를 할 때 어떤 점을 더 고려하여야 하는지 살펴보겠다.

2. 상표권의 특징-인접 개념과의 구별

72) 대법원 2016. 4. 28. 선고 2015 두 59259 판결.

상표권은 앞에서 살펴본 바와 같이 상표라고 하는 표식 또는 표장 자체에 대한 권리로서, 상인이 자기의 영업에 관하여 자기를 표창하는 명칭인 상표상 상호와 창작물 그 자체를 보호하는 다른 지적재산권과 차이가 있다. 이하에서는 세법상 상표권의 귀속 및 가치 평가시에 상표권에 특유한 성격이 있을 것인지, 그 특성이 있다면 이를 어떻게 고려하여야 할 것인지에 관하여 상표상 상호와 다른 지적재산권의 특징 및 그 차이에 관하여 살펴보겠다.

가. 상표상 상호와 상표법상 상표의 관계

상법상 상호란 상인이 자기의 영업에 관하여 자기를 표창하는 명칭⁷³⁾으로 사용하는 것(인적 표시)이고, 상표법상 상표란 특정 상인의 상품의 출처표시 및 자타 상품의 식별 기능을 하는 것(물적 표시)을 의미한다. 상호는 자기의 인격과 동일성을 표시하기 위한 수단으로 헌법상 인격권을 근거로 한다. 인격권은 인간의 생명, 신체, 건강, 자유, 명예, 정조, 성명, 초상, 사생활의 비밀 등의 보호를 내용으로 하는 권리인데, 자연인이 아닌 법인도 성질상 누릴 수 있는 권리를 포함하고 있다.⁷⁴⁾

상표는 자타상품의 식별 및 출처표시로서의 기능을 하며, 상표에 대한 수요자의 신용을 보호하며 상품에 하자가 있을 경우 책임의 소재를 분명하게 하는 등 공정한 거래 질서를 유지하고 이를 통하여 소비자의 이익을 보호하며 상표권자의 경제적 이익을 보호하는 재산적 기능을 갖고 있다.⁷⁵⁾ 상인의 인적표시인 상호도 이러한 상표의 기능을 대부분 갖고 있는데, i) 상인의 영업상의 명성과 신용의 표식수단이라는 점에서 ‘영업의 표지’로서의 기능, ii) 상품거래의 계속·

73) 상법 제 18 조.

74) 나종갑, 앞의 논문, 38 면.

75) 윤선희, 앞의 논문, 114 면~116 면.

반복을 통하여 자타상품의 식별력을 갖추게 될 경우 ‘상품의 식별표지’로서의 기능, iii) 기업의 신용이 화체된 효과적인 경쟁수단으로서 해당 기업에 대한 경쟁상 우월한 지위를 획득 및 유지시키는 역할 즉, ‘경쟁수단’으로서의 기능을 한다.⁷⁶⁾

위와 같이 상호는 상인의 명칭이지만 상인의 영업에 관한 출처표시로서의 기능을 하는 등 실제 거래에서 상표와 유사한 기능을 하고 있기 때문에, 상인의 명칭을 그대로 상품 또는 서비스의 명칭으로 사용하거나 상품 또는 서비스의 명칭을 그대로 상인의 명칭으로 사용하는 경우도 많이 있고, 특히 상표를 문자로만 구성할 경우 상호와 상표는 중첩될 수밖에 없어 상호권과 상표권이 구별되지 않는 경우도 있다. 미국 연방 대법원의 판례에서도 상호와 상표가 서로 중첩되는 경우가 많다는 점을 오래 전부터 인식하고 있으면서도, 개념적으로 상표는 판매될 수 있는 특정 상품에 부착되어 다른 상품과의 식별 기능을 갖는 것으로 등록 현황에 따라 보통법상 보호되는 것이고,⁷⁷⁾ 상호는 사업 그 자체로 보아 상호만 별개로 취급하거나 거래할 수 없는 것으로 보고 있다.⁷⁸⁾

이에 우리 상표법은 상표와 상호가 서로 중첩되는 부분이 있지만 상표권과 상호권 사이에 근본적인 차이가 있다는 점을 인정하여 상표법상 상표권을 매우

76) 손호진, 「상표권과 상호권의 합목적적 양립을 위한 상표법 개정방안 연구」, 《안암법학(제 39 권)》, 안암법학회, 2012 년, 446 면.

77) “The right of property in a trade mark is a common-law right, merely recognized and preserved by the trade mark act of congress. - La Croix v. May (1883), 15 Fed. 236.” 《Lewis v. Trinklein, 304 Mich. 542, 553 (Mich. 1943)》.

78) 《Lewis v. Trinklein, 304 Mich. 542, 553 (Mich. 1943)》 판결 중 반대의견은 상호는 사업과 완전히 분리하여 별도의 자산으로 판매될 수 없다고 하면서, 상표권과 상호권에 관한 기존 미국 법원의 판시사항 중 다음을 인용하였다.

“Whether the name of a corporation is to be regarded as a trade-mark, a trade name, or both, is not entirely clear under the decisions. To some extent the two terms overlap, but there is a difference more or less definitely recognized, which is, that, generally speaking, the former is applicable to the vendible commodity to which it is affixed, the latter to a business and its good will.” 《American Foundries v. Robertson, 269 U.S. 372, 380 (U.S. 1926)》.

강력하게 보호하면서도, 헌법상 인격권을 근거로 한 상호권의 사용⁷⁹⁾이 상표법의 제한으로 인하여 제한되지 않도록 하기 위하여 ‘상품의 보통명칭을 보통으로 사용하는 방법으로 표시한 표장만으로 된 상표’에 대하여는 상표법상 등록을 제한하고,⁸⁰⁾ ‘상품의 식별표지’로서 기능하지 않는 상호에 대하여는 상표권의 효력이 미치지 않도록 하여 상호권의 사용이 제한되지 않도록 하고 있다.

같은 취지에서 대법원도 상표법 제51조 제1호 본문⁸¹⁾이 자기의 성명, 명칭, 상호 등(이하 “상호 등”이라 한다)을 보통으로 사용하는 방법으로 표시하는 상표에 대하여는 등록상표의 효력이 미치지 않는다고 규정하고 있는 것에 대하여, 위 규정의 취지는 인격의 동일성을 표시하기 위한 상호가 거래사회의 통념상 자기의 상호 등을 표시하기 위하여 필요한 범위 내에서는 그와 유사한 타인의 등록상표권의 효력이 위 상호에는 미치지 않으나, 위 상호가 상품 식별 목적으로 사용된 경우에는 타인의 등록상표권의 효력이 미친다는 취지라고 볼 수 있다고 판시⁸²⁾하고 있다.

상법상 상호와 상표법상 상표는 여러 가지 공통점이 있고 현실적으로 양자가 구별되지 않는 경우가 많으나, 위와 같이 양 개념은 다음과 같은 차이가 있다.

- i) 상법상 상호는 사용을 통하여 성립하는 것으로, 등록주의를 취하고 있는 상표법과 차이가 있다. 물론 상호를 등기하게 되면 상법상 강력한 보호를 받을 수 있으나, 등기를 하지 않았다는 이유로 상호권이 인정되지 않는 것은 아니다.
- ii) 상인은 기업이 활동하기 위하여 상호를 반드시 사용하여야 하나,⁸³⁾ 상표의 사용 여부는 자유이다. 상호는 인적 동일성을 식별하기 위한 것이기 때문이며, 이러한 이유로 기업의 이름이라 할 수 있는 상호는 상표에 비하여 상대적으로

79) 나종갑, 앞의 논문, 38 면.

80) 상표법 제 33 조 제 1 항 제 1 호.

81) 현행 상표법 제 90 조 제 1 항 제 1 호.

82) 대법원 2002. 11. 13. 선고 2000 후 3807 판결.

83) 상법 제 19 조.

잘 변경이 되지 않는다. iii) 상호는 상법 제18조에서 ‘성명 그 기타의 명칭’으로 정할 수 있다고 규정한 바와 같이 ‘문자’만으로 구성된다는 점에서, 문자 이외에도 형, 기호, 입체적 형상, 색채, 홀로그램, 동작 또는 이들과의 결합 및 색채의 사용에 의하여도 발생하는 상표와 구별된다. 즉 기호, 도형, 문양 등은 상표나 서비스표가 될 수는 있어도 상호는 될 수 없고, 같은 취지로 외국문자에 의한 상호도 인정되지 않으므로 상호는 한글이나 한자로 표기할 수 있는 것이라야 하는데, 다만 외국어를 한글이나 한자로 표기한 상호는 인정된다.⁸⁴⁾ iv) 상호(권)는 영업양도 또는 영업의 폐지가 일어날 때에만 그와 함께 이전된다.⁸⁵⁾ 상호는 영업의 동일성을 확인하는 수단이므로 영업으로부터 분리된 상호만의 양도를 허용하게 되면 양도인의 영업과 양수인의 영업 사이에 오인·혼동을 일으키고 제3자의 이익을 해할 수 있기 때문이다.⁸⁶⁾ 이에 반하여 상표권은 상호와 같은 제한 없이 그 자체로 일반승계 또는 특정승계가 모두 가능하다.⁸⁷⁾ 또한 상호의 사용은 기업의 인적동일성을 표시하기 위한 것이기 때문에, 일반적으로 그 사용에 대하여 별도로 사용료의 지급 및 수취는 하지 않는다. 기업집단 내부에서 지주회사 등이 다른 계열회사 등으로부터 통칭하여 ‘브랜드 사용료’를 수취한다고 하였을 때, 엄밀하게는 ‘CI 등에 대한 사용료’의 지급 및 수취가 이루어지고 있는 것이지 그 사용료에 상호 사용에 대한 대가가 포함되어 있는 것은 아니다.

따라서 근본적으로 상호권은 인적 표시를 위한 것으로 헌법 제10조의 인격권을, 상표권은 물적 표시를 위한 것으로 헌법상 재산권 등을 각각 근거로 하고 있다는 점에서 차이가 있기 때문에, 양자 모두 소비자의 신뢰 및 의사결정의 근

84) 정동윤·양명조, 「총칙·상행위(1)」, 《주식 상법》, 제 4 판, 한국사법행정학회, 2015년, 169 면.

85) 상법 제 25 조 제 1 항.

86) 정동윤·양명조, 앞의 책, 212 면.

87) 윤선희, 앞의 책, 78 면~80 면.

거가 되고, 재산적 가치가 인정됨에도 불구하고 회사의 이름과 같은 상호의 사용을 상표의 사용과 동일하게 취급할 수는 없다고 할 것이다. 그러나 상호와 상표는 공통적으로 무엇인가의 표시 또는 식별을 위하여 사용되는 것이며, 실제로 상호를 기반으로 상표가 형성되어 양자가 중첩되는 경우가 많기 때문에 상호가 갖고 있는 경제적 가치를 고려하여 상표권의 귀속 또는 상표권 사용료를 평가하는 과정에서 상호 외에 상표권 자체가 보유한 경제적 가치만 반영되도록 하여야 할 것이다.

나. 다른 지적재산권과의 차이

현재 세법에는 지적재산권의 귀속에 관한 규정은 없고, 그 평가에 관한 규정으로 상증세법 시행령 제59조 제5항에서 특허권·실용신안권·상표권·디자인권 및 저작권 등 무체재산권의 가치를 평가하는 방법에 대한 규정만 있다. 상증세법 시행령 제59조 제5항에서는 각 지적재산권을 별도로 구별하지 않고, 모두 무체재산권으로 포괄하여 동일한 방식에 따라 가치평가하도록 정하고 있다. 상표권과 그 이외의 지적재산권의 특징을 비교하여 상표권의 귀속 및 평가를 할 때 특별히 고려하여야 할 요소가 있을지 살펴보기 위하여 각 지적재산권의 특징을 검토하겠다.

1) 특허권·실용신안권의 특징⁸⁸⁾ 및 상표권과의 차이

88) 실용신안법은 실용적인 고안을 보호·장려하고 그 이용을 도모함으로써 기술의 발전을 촉진하여 산업발전에 이바지함을 목적으로 하는 법(실용신안법 제 1 조)으로, 실용신안법에서 보호하는 ‘고안’이란 자연법칙을 이용한 기술적 사상의 창작을 의미한다. 실용신안법상 실용신안권과 특허법상 특허권은 보호하고자 하는 대상이 ‘고도성’이란 요건을 구비하였는지 여부에 따라 구별될 뿐이어서, 실용신안법에서는 대부분의 내용을 특허법을 준용하고 있다(실용신안법 제 3 조, 제 11 조, 제 15 조, 제 20 조, 제 22 조의 6, 제 28 조, 제 30 조, 제 33 조, 제 41 조 등 다수). 그러므로 특허권에 관한 논의는

특허법은 헌법 제22조 제2항에서 ‘발명가의 권리’로서 보호받는 발명을 보호·장려하고 그 이용을 도모함으로써 기술의 발전을 촉진하여 산업발전에 이바지함을 목적으로 한다.⁸⁹⁾ 이 때 특허법이 보호·장려하는 발명이란 자연법칙을 이용한 기술적 사상의 창작으로서 고도한 것⁹⁰⁾으로 규정되어 있다.

특허법은 특허권에 대하여 상표권과 마찬가지로 등록에 의하여 발생하는 권리⁹¹⁾라고 하여, 등록주의의 입장을 취하고 있다. 다만 특허법은 ‘특허를 받을 수 있는 권리’를 가진 자를 ‘발명을 한 사람 또는 그 승계인’으로 제한하여 그들에 한하여 특허권을 등록할 수 있도록 하고 있다.⁹²⁾ 위와 같은 ‘특허를 받을 수 있는 권리’는 발명의 완성과 함께 발생하고, 특허의 등록이 있거나 특허를 부여하지 않기로 하는 결정이 확정됨으로써 소멸하는 권리이다.⁹³⁾ 이 점에서 일정한 제한은 있으나,⁹⁴⁾ ‘국내에서 상표를 사용하는 자 또는 사용하고자 하는 자’라면, 실제로 상표를 누가 만들었는지, 누가 상표의 가치 상승에 기여했는지 및 그 상표를 사용하는 자가 자연인인지 법인인지 묻지 않고 상표를 사용하거나 사용할 예정이라면 등록할 수 있도록 한 상표법⁹⁵⁾과 차이가 있다.

특허를 받을 수 있는 권리를 가진 자는 실제로 발명을 수행하고, 그 발생에 중요한 기여를 한 자연인이 누구인가를 기준으로 확정된다. 일반적으로 발명이 ‘착상’과 그 ‘구체화’라는 2단계의 과정을 거쳐 이루어지는 점에 착안하여, 현재 대법원은 착상 자체가 새로운 것이라면 그 착상을 한 자가 진정한 발명자이고,

실용신안권에 대하여 대부분 동일하게 적용될 수 있어 실용신안권에 대하여 별도로 논의하지 않는다.

89) 특허법 제 1 조.

90) 특허법 제 2 조 제 1 호.

91) 특허법 제 87 조 제 1 항.

92) 특허법 제 33 조.

93) 조영선, 「지적재산권법」, 초판, 박영사, 2014 년, 97 면.

94) 상표법 제 34 조.

95) 상표법 제 3 조.

새로운 착상을 구체화한 자가 통상의 기술자 이상의 경우라면 발명자로 평가하여 양자를 공동 발명자로 취급한다. 이 때 착상은 상당한 정도로 구체적인 것이어야 하므로, 단순한 보조자·조언자·자금의 제공자 혹은 사용자로서 피용자에게 지시한 자, 추상적·기술적 문제점을 해결하는 ‘방향성’을 제시한 자 등은 발명에 관여한 것으로 볼 수 없다고 판시⁹⁶⁾하고 있다.

특허의 무효 사유로 특허법 제133조에 규정되어 있는 사유를 범주화하여 보면, ① 재직 중인 특허청 직원이 특허를 받거나 특허법이 정한 형식적·절차적인 요건 또는 조약을 위반한 경우, ② 특허등록요건(신규성·진보성 및 산업상 이용가능성 등)을 충족하지 못한 경우, ③ 당초 신규 사항을 내용으로 한 보정·분할 출원·변경출원 등이 간과되어 특허가 등록된 경우, ④ 발명을 한 자 또는 그 승계인으로서 특허를 받을 수 있는 권리가 있는 자가 아님에도 특허를 받은 경우 등이 있다.

특허권의 무효 사유와 상표권의 무효 사유와의 차이로, ① 상표권의 경우 사후에 식별력을 잃어버리는 경우에도 소급하여 상표권 등록이 무효가 될 가능성이 있으나, 특허권의 경우 등록 또는 변경 당시에 존재하던 하자로 인하여 특허권 등록이 무효가 될 수 있다는 점, ② 상표권의 경우 해당 상표를 사용하거나 사용할 의사만 있으면 되므로 최초로 상표권을 등록하는 자가 누구인가가 상표권 무효 여부를 판단할 때 중요한 요소가 되지 않지만 특허권의 경우 특허를 받을 권리가 있었는지 여부가 특허권 무효 여부를 판단하는 중요한 요소가 된다는 점 등을 들 수 있다.

2) 디자인권의 특징 및 상표권과의 차이

96) 대법원 2005. 3. 25. 선고 2003 후 373 판결; 대법원 2011. 7. 28. 선고 2009 다 75178 판결 등 참고.

디자인보호법은 디자인의 보호와 이용을 도모함으로써 디자인의 창작을 장려하여 산업발전에 이바지함을 목적으로 하는 법률⁹⁷⁾로서, 디자인보호법에서 보호하는 디자인이란 ‘물품(디자인보호법 제42조를 제외한 물품의 부분 및 글자체를 포함)의 형상·모양·색채 또는 이들을 결합한 것으로서 시각을 통하여 미감을 일으키게 하는 것을 의미한다.⁹⁸⁾ 상표권과의 관계에서, 상표의 성질상 상품의 출처를 식별하기 위하여 상표를 문자로 구성할 수도 있지만 그 상품의 미감을 함께 나타내기 위하여 표장을 사용할 수도 있다. 이때 상품에 표시된 표장이 자타상품의 식별기능 없이 오로지 디자인으로서의 기능만 할 경우에는 상표적 사용이라 할 수 없어 상표법의 적용이 없으나, 디자인적 기능이 있더라도 자타상품의 식별이라는 상표적 기능을 하는 경우에는 상표법이 적용된다.⁹⁹⁾

디자인보호법은 디자인권에 대하여 설정등록에 의하여 발생하는 권리라 하여, 특허권, 실용신안권, 상표권 등과 같이 등록주의의 입장을 취하고 있다.¹⁰⁰⁾ 이때 디자인등록을 받을 수 있는 자는 ‘디자인을 창작한 사람 또는 그 승계인 중 디자인보호법에서 인정하는 자’로,¹⁰¹⁾ 특허권과 같이 실제로 디자인을 창작한 자가 일정한 요건을 갖추어 디자인권을 등록하면 디자인보호법상 보호를 받을 수 있도록 하고 있다. 물론 별도의 절차는 필요하나, 디자인보호법이 인정하는 자가 아닌 무권리자가 한 디자인등록출원에 대하여는 선출원자에게 인정되는 배타적 권리를 부여하지 않는다.¹⁰²⁾ 디자인권은 특허권의 경우와 마찬가지로,

97) 디자인보호법 제1조.

98) 디자인보호법 제2조 제1호.

99) 박태일, 「전체 표장에 대한 디자인권 및 이를 구성하는 개별 도형들에 대한 상표권과 전체 표장의 사용으로 인한 상표권침해 및 부정경쟁행위 사이의 충돌에 관한 연구」, 《IT와 법 연구(제8집)》, 경북대학교 IT와 법 연구소, 2014년, 55면.

100) 디자인보호법 제91조 제1항.

101) 디자인보호법 제3조 제1항.

102) 디자인보호법 제46조 제5항.

최초로 그 대상을 창조한 자가 누구인가를 기준으로 디자인권을 등록할 수 있는 자를 결정한다는 점에서 실제 사용 여부를 기준으로 상표권을 등록할 수 있는 자를 결정하는 상표권과 차이가 있다.

3) 저작권의 특징 및 상표권과의 차이

저작권법은 저작자의 권리와 이에 인접하는 권리를 보호하고 저작물의 공정한 이용을 도모함으로써 문화 및 관련 산업의 향상발전에 이바지함을 목적으로 하는 법률¹⁰³⁾로서, 저작권법이 보호하는 ‘저작물’이란 인간의 사상 또는 감정을 표현한 창작물¹⁰⁴⁾을 의미한다. 구체적으로 저작물은 창작성이 있어야 하는데, 창작성에 대하여 현재 대법원에서는 ① 저작자 자신의 작품으로서 남의 것을 베낀 것이 아니라는 것과 ② 수준이 높아야 할 필요는 없지만 저작권법에 의한 보호를 받을 가치가 있는 정도로 최소한도의 창작성이 있다는 것을 의미한다고 판시하고 있다.¹⁰⁵⁾ 그러므로 i) 인간의 사상이나 감정의 ‘표현’으로서 ii) 창작성이 인정되어야 저작권법이 보호하는 ‘저작물’로 성립한다.

우리 저작권법은 저작물에 대한 권리의 성립에 대하여 특허권·실용신안권·디자인권·상표권 등과 다르게 저작권의 성립 및 보호에 관하여 ‘무방식주의’에 입각하고 있다. 저작권은 그 창작만으로 권리가 성립하고 등록 등의 별도 절차를 밟지 않아도 국제적으로 보호를 받을 수 있다는 원칙은 저작권에 관한 기본적인 국제규범인 베른협약(1986년)의 핵심적 내용으로, 다른 지적재산권이 등록주의·속지주의를 따르는 것과 구별된다.¹⁰⁶⁾ 저작권법상 저작물 등록제도는 심사과 등

103) 저작권법 제1조.

104) 저작권법 제2조 제1호.

105) 대법원 2011. 2. 10. 선고 2009도291 판결; 대법원 2003. 10. 23. 선고 2002도446 판결; 대법원 1997. 11. 25. 선고 97도2227 판결 등 다수.

106) 조영선, 앞의 책, 265면.

록을 조건으로 권리가 발생하는 다른 지적재산권과 달리, 등록된 저작물에 대하여 저작자 추정¹⁰⁷⁾ 및 처분 시 대항력 인정¹⁰⁸⁾과 같은 특수한 효력이 부과될 뿐 저작권의 성립요건은 아니다.¹⁰⁹⁾ 또한 저작자의 저작물에 대한 권리는 저작과 동시에 저작자 일신에 전속하도록 한 권리로서 헌법 제22조 제2항에 의하여 보호되는 것으로, 저작물 완성과 동시에 그 저작권을 출판사에 귀속시키는 합의는 저작권법에 위배되어 무효가 된다.¹¹⁰⁾

저작물과 상표는 배타적·택일적인 관계에 있는 것은 아니므로, 상표법상 상표를 구성할 수 있는 도형 등이라도 저작권법에 의하여 보호되는 저작물의 요건을 갖춘 경우에는 저작권법상의 저작물로 보호받을 수 있고, 그것이 상품의 출처표시를 위하여 사용되고 있거나 사용될 수 있다는 사정이 있다고 하여 저작권법에 의한 보호 여부가 달라지는 것을 아니다.¹¹¹⁾ 등록의 의미 등에는 차이가 있지만, 저작권 역시 특허권, 실용신안권 및 디자인권 등과 마찬가지로, 최초로 그 대상을 창조한 자가 누구인가를 기준으로 해당 권리의 유무를 결정한다는 점에서 실제 사용 여부를 기준으로 상표권을 등록할 수 있는 자를 결정하는 상표권과 차이가 있다는 점을 확인할 수 있다.

4) 다른 지적재산권과 구별되는 상표권의 특징

상표권과 다른 지적재산권의 경우, 지식재산기본법에 의하여 지적재산의 한 유형에 포함된다는 점,¹¹²⁾ 저작권을 제외하면 모든 지적재산권이 공통적으로 등

107) 저작권법 제 53 조 제 3 항.

108) 저작권법 제 54 조.

109) 조영선, 앞의 책, 295 면~296 면.

110) 서울민사지방법원, 1994. 6. 1. 선고 94 카합 3724 판결.

111) 대법원 2014. 12. 11. 선고 2012 다 76829 판결.

112) **지식재산기본법 제 3 조(정의)**

이 법에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.

록을 통하여 그 권리가 성립한다는 점 등에서 공통점이 있다. 그러나 상표권은 상표를 사용하는 자 외에도 장차 상표를 사용하려고 하는 자도 상표 등록을 할 수 있음에 반하여, 다른 지적재산권의 경우 각 관련 법률에서 보호하는 대상을 실제로 누가 최초로 창작하였는가 또는 그 창작한 자의 의사를 기준으로 그 등록 가부가 결정된다.

상표권과 특허권 등 다른 지적재산권 사이에 차이가 발생한 원인으로, 그 권리의 가치를 유지하는 과정에서 창조됨과 동시에 그 자체로 재산적 가치를 갖는 다른 지적재산권들과 달리, 상표권은 시장에서 상품을 식별할 수 있는 기능을 하며 유통·관리 즉, 사용됨으로써 그 가치가 유지된다는 것을 들 수 있다. 일본 최고재판소도 같은 취지로 “상표법은 상표의 출처표시기능을 통하여 상표권자의 업무상의 신용을 보호함과 동시에 상품의 유통질서를 유지하는 것에 의하여 일반 수요자의 보호를 도모하는 것에 그 본질이 있어서 특허권이나 실용신안권 등과 같이 그 자체가 재산적 가치를 가지는 것은 아니다”라고 판시¹¹³⁾¹¹⁴⁾하였다. 미국 판례에서도 위와 같은 취지를 전제로 창조적인 생각이나 예술적·문학적 창작물은 그 창작 자체로 우선권이 인정되지만 상표법의 경우 광고나 인지도 등의 요소가 상표권 관련 분쟁에서 중요한 판단 기준이 된다고

-
1. “지식재산”이란 인간의 창조적 활동 또는 경험 등에 의하여 창출되거나 발견된 지식·정보·기술, 사상이나 감정의 표현, **영업이나 물건의 표시**, 생물의 품종이나 유전자원, 그 밖에 무형적인 것으로서 재산적 가치가 실현될 수 있는 것을 말한다(이하 생략).
 - 113) 最三小判平成9・3・11[平成6年(オ)第1102号]民集51卷3号1055頁(小僧壽シ事件), 정태호, 「등록상표의 불사용에 근거한 사용료 상당액의 손해배상책임 및 법정손해배상책임의 부정에 관한 고찰」, 《법학논집(21-3)》, 이화여자대학교 법학연구소, 2017년, 244면에서 재인용.
 - 114) 위 일본 판례의 취지는 상표권이 독자적으로 재산권의 보호대상이 되지 못한다는 뜻이 아니라, 창조됨과 동시에 그 대상에 대한 권리가 성립하고 그 창작물 자체로써 보호받는 특허권 등과 달리 상표권은 법률로 보호받는 권리로서 재산권으로 보호받기 위하여는 상표권의 가치 유지를 위하여 노력하고 시장에서 식별기능을 갖추고 있어야 한다는 취지이다. 우리 법원도 상표권을 독자적인 재산권의 보호 대상으로 보아, 상속세 과세표준 산정시 상표권의 가치도 평가하여 과세표준에 포함하여야 한다는 취지의 판시를 한 바 있다(대법원 2016. 4. 28. 선고 2015 두 59259 판결 참고).

판시한 사례¹¹⁵⁾를 찾아볼 수 있다.

우리나라 학설과 판례는 특허권 등 창작성을 기반으로 하는 지적재산권과 표지성을 기반으로 하는 상표권의 차이를 근거로 손해배상과 관련하여 다르게 취급한다.¹¹⁶⁾ 통설과 판례¹¹⁷⁾는 상표권자가 실제로 등록상표를 사용하지 않은 경우 비록 제3자에 의한 상표침해가 있더라도 상표의 출처표시 기능 실질화 차원에서 손해가 발생하지 않았다고 보아 상표권자의 손해배상청구를 받아들이지 않는데 반하여,¹¹⁸⁾ 특허침해의 경우에는 특허권자가 특허발명을 실시하지 않아 현실적인 손해가 발생하지 않더라도 특허권자는 실시료 상당액의 손해배상청구를 할 수 있는 것으로 보고 있다.¹¹⁹⁾ 일본에서도 상표권은 보호대상인 표장 그 자체에 특허권 등의 보호대상인 발명 등과 같은 창작성은 요구되지 않고, 상표법은 상표의 사용에 의하여 얻어지는 상품이나 서비스의 신용성, 유통질서라는 것을 보호목적으로 하므로, 형식적으로는 상표권의 침해가 있는 경우에도 상품이나 서비스의 신용성, 유통질서에 아무 영향을 주지 않는다면 상표권자에게는 사용료 상당액의 손해도 발생하지 않았다고 판단할 여지가 있다고 보고 있다.¹²⁰⁾ 이와 같이 상표권과 특허권 등 창작성을 가진 지적재산권 사이의 권리의 성질이 다르므로 각 권리의 특성을 구별하여 손해배상책임의 존부를 해결하는 것이 일본에서의 다수 견해이다.¹²¹⁾

115) Wrist-Rocket Manufacturing Co., Inc. v. Saunders, 379 F. Supp. 902 (D. Neb. 1974).

116) 정태호, 앞의 논문, 250 면.

117) 대법원 2016. 9. 30. 선고 2014 다 59712, 59729 판결; 대법원 2008. 3. 27. 선고 2005 다 75002 판결; 대법원 2004. 7. 22. 선고 2003 다 62910 판결; 대법원 2002. 10. 11. 선고 2002 다 33175 판결; 대법원 1997. 9. 12. 선고 96 다 43119 판결 등 참조.

118) 조영선, 「불사용 상표에 대한 침해와 손해배상」, 《인권과 정의(Vol. 437)》, 대한변호사회, 2013 년, 7 면.

119) 조영선, 앞의 논문, 10 면.

120) 中山信弘·大淵哲也·茶園成樹·田村善之 編, 비교상표판례연구회 역, 「상표판례백선(주 32)」, 박영사, 2011, 248 면, 정태호, 앞의 논문, 245 면에서 재인용.

121) 三村量一, “知的財産權侵害訴訟における損害額の算定について-特許法 102 條 1 項の解釋を中心に-”, 「知的財産權侵害と損害賠償」, 成文堂, 2011 년, 285 면; 宮垣 聰, “逸

이러한 이유로 상표권 이외의 다른 지적재산권의 경우에는 각 관련 법률에서 보호하는 대상을 최초로 만들어낸 자, 즉 실제로 창작 또는 발명 등을 한 자(이하 “발명자 등”이라 한다)가 누구인가를 파악하여 법률을 통하여 그를 강력하게 보호하고 있다. 특허권 등 창작을 기반으로 하는 지적재산권의 경우 발명자 등이 등록을 하지 않으면, 그 발명자 등의 의사를 존중하여 등록을 할 수 있는 자를 결정한다. 그러나 상표권의 경우, 해당 상표를 최초로 창작한 자가 아니어도 앞으로 그 상표를 사용하고자 하는 자도 등록을 할 수 있고, 재산권으로서 상표의 가치를 형성함에 누가 가장 높은 기여를 하였는가 자체가 상표권 등록 여부를 결정함에 영향을 주지 않는다. 이와 같이 상표는 현재 사용하고 있거나 미래에 사용하려고 하는 경우에도 상표권 출원·등록을 할 수 있다는 점에서 다른 지적재산권과 차이가 있다.

위와 같이 상표권과 달리 특허권 등의 지적재산권에 대하여 실제로 창작한 자가 누구인가를 귀속 판단의 중요한 기준으로 하는 것에는 경제적인 이유도 있다. 특허권의 경우 등록하기에 앞서 발명을 위하여 많은 비용이 발생하는데, 그 발명으로 인한 이익은 특허권을 등록한 이후에 비로소 발생한다. 반면 상표권의 경우, 아직 시장에서 상표를 사용하지 않고 있어도 상표권 등록을 할 수 있고, 상표권 등록을 한 이후에 해당 상표권의 가치를 형성하기 위하여 광고나 마케팅을 진행하고 상표권이 타인에 의하여 침해받지 않도록 관리를 하면서 많은 비용을 투입하게 된다. 즉 특허권은 비용 발생 시기와 수익 발생 시기에 차이가 있으나, 상표권은 비용 발생 시기와 수익 발생 시기가 중첩되는 경우가 많다.¹²²⁾ 비용을 투입한 자가 그에 대한 수익을 얻을 수 있도록 하기 위하여도,

失利益賠償請求における特許發明の自己實施の必要性について-特許權と他の權利との比較-, 「知的財産權侵害と損害賠償」, 成文堂, 2011 년, 146 면, 정태호, 앞의 논문, 246 면에서 재인용(다만 실제 사안에서는 각각의 사실관계에 따라 구체적인 사정을 고려하여 판단하여야 한다).

122) Olena Dudar, Johannes Voget, 「Corporate Taxation and Location of Intangible

특허권 등 창작을 기반으로 하는 지적재산권의 귀속을 정할 때는 실제로 누가 최초로 그 대상을 창조하였는지가 중요한 판단기준이 되지만, 상표권은 반드시 최초에 그 상표를 만들어낸 자가 누구인가는 상표권의 귀속 판단시 참고 사항일 뿐 중요한 판단기준이 되지는 않는다.

또한 상표는 시장에서 특정 상품과 서비스의 자타 식별기능을 하면서 공정한 경쟁질서의 유지에 기여한다는 점에서 상표법은 다른 지적재산권 관련 법률에 비하여 경쟁법으로서의 성격도 매우 강하다는 점,¹²³⁾ 그로 인하여 사회적 경제 질서 유지 및 재산권 보호에 중요한 역할을 한다는 점에서, 상표권의 보호 범위는 정치·경제·사회·문화적 영향도 많이 받고, 다른 지적재산권에 비하여 입법 형성의 여지가 더 넓어지게 되는 것이다.

이러한 이유로 상표권도 지적재산권 중의 하나이지만, 다른 지적재산권과 달리 상표를 만들어낸 자에 상표권이 반드시 귀속되도록 하고 있지 않고 해당 상표를 “사용”하거나 “사용”하려고 하는 경우에도 상표권의 출원·등록이 가능하고, 이러한 상표권의 특징은 세법상 상표권의 귀속 및 상표권 사용료를 평가할 때에도 고려되어야 할 것이다.

제4절 소결-세법상 상표권 사용료의 취급

상표권 사용료는 상표법상 상표권 사용에 대한 대가로서 지급되는 것으로, 일반적으로 상표권 사용료를 수취하는 자는 해당 상표권을 보유하고 있는 자가 될 것이다. 그 상표권자는 그 상표권의 가치 형성 및 유지를 위하여 비용을 부담하고 그와 관련하여 발생하는 책임을 부담하기 때문에, 그에 대한 대가로서

Assets: Patent vs. Trademarks(Discussion Paper No. 16-015)」, Centre for European Economic Research, 2016 년, 6 면~8 면.

123) 조영선, 앞의 책, 377 면.

상표권 사용료를 지급받는 것이다. 물론 상표권자는 본인의 선택에 따라 상대방이 그 상표를 무상으로 사용하도록 할 수도 있고, 유상으로 사용하도록 할 수도 있으며, 해당 상표의 가치를 유지하기 위하여 스스로 많은 노력을 하지 않았어도 일반 민사법 원리에 따라 그 상표를 사용하려는 자로부터 상표권 사용료를 수취할 수 있다. 상표권자와 상대방 사이에 법인세법상 특수관계 등이 없을 경우, 불합리한 점이 있더라도 양 당사자 사이의 계약 문제로서 이를 해결할 수 있는 부분이 있고, 이 경우에는 상표권 사용료 수취가 세법상 특별히 문제가 되지 않는다.

문제는 이 논문에서 다루고 있는 법인세법상 특수관계가 있는 당사자 사이에 상표권을 보유한 기업이 다른 계열회사로부터 상표권 사용료를 수취하는 경우이다. 물론 일반 민사법의 원리에 따라 해결할 수 있는 부분도 있으나, 상표권 사용료를 지급하는 회사는 그 상표권 사용료는 비용으로 처리하여 해당 금액을 손금에 산입하여 법인세 과세표준을 줄일 수 있고, 상표권 사용료를 수취하는 회사는 그 상표권 사용료 수취를 통하여 동일한 기업집단 내의 이익을 합법적으로 분여받을 수 있기 때문에 세법상 ① 상표권 사용료를 수취할 수 있는 자, 즉 상표권 귀속의 판단, ② 각 기업집단 내에서 특정 기업이 해당 상표권 사용료를 수취하는 것 자체가 타당한지 여부, ③ 상표권 사용료를 수취하게 된다면, 그 사용료는 어떻게 계산할 것인가 등의 문제가 발생하게 된다. 세법상 위와 같은 요소들을 판단할 때, 합리적인 판단을 위하여 상호와 상표의 관계 및 다른 지적재산권과 상표권의 차이점 등이 함께 고려되어야 할 것이다. 특히 현행 법인세법상으로는 상표권과 그 이외의 지적재산권을 구별하여 취급하고 있지는 않으며, 상법상 상호권과 상표권을 구별하고 있지도 않기 때문에, 구체적인 사안에서 상표권을 어떻게 취급하여야 할 것인지에 관하여 해석을 통하여 합리적인 기준을 정립할 수밖에 없다.

구체적으로 살펴보면, 특수관계 있는 당사자 사이에 상표권 사용료의 지급 및 수취가 이루어질 경우, 상표권자로 등록된 자가 실제로는 그 가치 형성에 전혀 기여한 바가 없거나 적극적으로 사용하지 않음에도 불구하고 상표법상 상표권 자라는 이유만으로 그 사용료를 수취한다면 법인세법상 부당행위계산부인에 해당할 것인가의 문제가 발생할 수 있다. 만약 쟁점이 된 지적재산권이 상표권이 아니라 특허권의 경우라면, 특허법에 따라 특허권자로서 등록된 자라면 특허와 관련한 이익을 얻고 세법상으로도 그 이익의 귀속이 인정되는 것으로 판단될 가능성이 높을 것이다. 그러나 상표권과 관련된 쟁점에 있어서는, 각 기업집단이 사용하는 특정 CI 등에 대한 상표권의 정당한 귀속을 판정하는 단계에서부터 부당행위계산부인 해당여부가 문제될 수 있다. 또한 동일한 기업집단 내의 계열회사들이 동일한 상호를 오랫동안 사용하여 왔고, 그 상호를 기반으로 형성된 브랜드에 대한 시장의 신뢰를 바탕으로 제작된 CI 등에 대한 상표권에 대하여 그 귀속 및 가치 평가에 관하여 논란이 생기게 된다. 이하에서는 이러한 상표권의 특징을 고려하여 법인세법상 부당행위계산부인 해당 여부와 관련하여 세법상 상표권의 귀속 및 가치 평가 등에 대하여 살펴보려고 한다.

제4장 상표권 사용료 수취와 관련한 상표권의 귀속

상표권 사용료 수취와 관련하여 제4장에서는 법인세법상 부당행위계산부인 해당 여부와 관련하여 세법상 상표권의 귀속 판단에 대하여 검토하려고 한다. 상표권을 보유하고 있는 법인이 상표권 사용료를 수취함으로써 경제적 이익을 얻으면, 향후 이 금액은 그 법인의 법인세 과세표준에 반영될 것이다. 과세관청에서는 상표권 사용료 수취로 인한 이익에 대하여 납세의무가 있는 자에게 관련 금액을 반영하여 법인세를 산정하고 이에 대한 과세처분을 할 수 있을 것인데, 상표법상 등록명의자를 기준으로 할 것이 아니라 상표권 사용료 수취로 이익을 얻은 자를 기준으로 납세의무를 부담하도록 하는 것이 타당한 것 아닌가에 관한 논의가 필요하다. 또한 현실적으로 동일한 기업집단 내의 계열회사 사이에서 상표권 사용료의 지급 및 수취가 이루어지는데 이와 관련된 의사결정은 상표법의 원칙 외에도 회사법 및 공정거래법 등을 동시에 고려하여 이루어지게 될 것이다. 이에 이하에서는 규범적으로 상표법에 따른 상표권의 귀속 판단에 대하여 검토하고, 실제로 기업집단 내에서 상표법을 적용할 때 회사법 또는 공정거래법이 기업의 의사결정에 어떤 영향을 주는지 살펴본 후, 그 결과 세법상 상표권의 귀속을 판단할 때에도 회사법 및 공정거래법과의 관계에서 어떻게 조화롭게 해석할 것인지도 고민해 보아야 할 것이다. 또한 기업집단이 현행 상표법을 고려하여 어떤 회사의 명의로 상표권을 출원·등록할 것인지 정하고 그 절차를 진행한 경우, 이러한 기업집단의 의사결정을 그대로 따르는 것이 타당한지 생각해 보겠다. 특히 과세행정의 차원에서 세법상 우리 법원 또는 조세심판원 사례 및 해외 사례를 통하여 실제로 상표권의 귀속 등이 문제된 사안에서 어떤 기준에 따라 판단하였는지를 살펴보고, 세법상 상표권의 귀속을 판단할 때 어떤 점을 고려하여야 할 것인지 예상 가능한 사례를 나누어 살펴보겠다.

제1절 상표법에 따른 상표권의 귀속에 관한 판단

1. 상표권의 귀속에 관한 상표법의 입장

상표권은 상표법의 등록주의 원칙에 따라 설정등록에 의하여 발생하고,¹²⁴⁾ 상표법상 설정등록이 되지 않은 상표는 상표법이 아니라 일정한 경우 부정경쟁방지 및 영업비밀보호에 관한 법률(이하 “부정경쟁방지법”이라 한다)에 의하여 보호를 받을 수 있다. 부정경쟁방지법 제15조 제1항에서 부정경쟁방지법과 상표법이 충돌할 경우 상표법을 우선 적용하도록 정하고 있는 점, 다른 지적재산권과 달리 반드시 상표를 최초로 만들어낸 자 또는 상표의 경제적 가치 형성에 기여한 자가 상표권을 등록해야 하는 것은 아니라는 점, 현재 그 상표를 사용하고 있지 않더라도 장차 상표를 사용할 의사가 있는 경우에도 상표권을 등록할 수 있다는 점 등을 고려할 때, 상표법상 상표권자가 누구인가의 판단은 ‘상표법에 따른 설정등록을 하였는가’라는 형식적인 요소를 중시하고 있는 것으로 보인다.

다만 상표법상 등록주의를 엄격하게 관철할 경우, 실제로는 사용되지 않고 있는 상표가 출원·등록되어 상표제도가 왜곡될 위험성 및 다른 나라에서 사용되고 있어 독자적인 사회적·경제적 가치를 갖고 있는 상표를 국내에서 등록함으로써 국제통상에 지장을 초래할 가능성 등과 같은 불합리한 상황이 발생할 수 있다. 이에 상표법은 상표권의 성립에 대하여 등록주의를 원칙으로 하되, 주지·저명 상표와 저촉되는 상표등록의 금지,¹²⁵⁾ 정당한 상표권자의 우선적 출원권 보장,¹²⁶⁾ 상표를 출원·등록한 상표권자의 등록상표의 사용이 부정경쟁방지법상

124) 상표법 제 82 조 제 1 항.

125) 상표법 제 34 조 제 1 항 제 9 호 내지 제 11 호.

부정경쟁행위에 해당할 경우 그 타인의 동의 없는 등록상표 사용 금지,¹²⁷⁾ 선사용에 따라 출원등록을 하지 않았어도 일정한 요건을 갖춘 경우 상표를 계속 사용할 권리의 인정¹²⁸⁾ 등과 같은 사용주의적인 요소도 가미하고 있다.¹²⁹⁾

요컨대 현행 상표법은 등록주의를 근간으로 하되 사용주의를 가미하여 상표권자를 판단하고 있다. 상표법이 등록주의와 사용주의를 모두 반영하고 있기 때문에 판례 등을 통하여 실제 사건에서 어떻게 상표권의 귀속을 결정하였는지 검토하고 상표법상 상표권자를 판단하는 구체적인 기준에 관하여 생각하여 보아야 할 것이다.

2. 상표권의 귀속에 관한 판례의 입장¹³⁰⁾

가. 상표권의 귀속을 판단하는 기준

상표권의 귀속에 관하여 대법원은 상표법에서 상표권이 원칙적으로 설정등록에 의하여 발생¹³¹⁾하고, 상표권의 이전(상속 기타 일반승계에 의한 경우는 제외)은 이를 등록하지 않으면 그 효력이 발생하지 않는다¹³²⁾는 점을 규정하고 있다는 점을 들어, 상표법상 상표권자라 함은 상표등록원부상 등록권리자로 기재

126) 상표법 제 34 조 제 1 항 제 13 호, 제 20 호 및 제 21 호 등.

127) 상표법 제 92 조 제 2 항.

128) 상표법 제 99 조.

129) 신혜은, 「선의의 사용으로 신용을 구축한 상표 사용자와 등록상표권자의 상호관계」, 《안암법학(제 34 권)》, 안암법학회, 2011 년, 866 면.

130) 이 논문에서 쟁점이 되는 브랜드 또는 상표권은 동일한 기업집단을 나타내기 위한 기업의 CI 등을 의미하는 것이지만, 개별 상품에 부착된 상표에 대한 상표권이나 기업 CI 등의 상표권 모두 상표법상으로는 동일하게 취급되기 때문에, 상표법상 상표권의 귀속 판단기준을 논의함에 있어서는 개별 상품에 부착된 상표에 대한 상표권이나 기업 CI 등의 상표권을 구별하지 않는 것으로 한다.

131) 상표법 제 82 조 제 1 항.

132) 상표법 제 96 조 제 1 항.

되어 있는 자를 의미한다¹³³⁾고 보고 있다. 이 때 상표법에 따라 상표권자 또는 전용사용권자가 자기의 권리를 침해한 자 또는 침해할 우려가 있는 자에 대하여 그 침해의 금지 또는 예방 청구¹³⁴⁾를 할 수 있을 것인지의 판단은 사실심 변론종결 당시를 기준으로 한다.¹³⁵⁾

대법원 2008. 11. 13. 선고 2006다22722 판결을 통하여 구체적인 사례에서 상표권의 귀속에 관한 대법원의 판단을 살펴보겠다. 이 사건에서 원고는 1994. 3. 11. 원고가 개발한 이 사건 소화제의 대한민국 내 독점판매권을 1996년까지(이후 3년의 기간으로 자동갱신) 피고에게 부여하는 계약을 체결하였다. 원고는 2003. 12. 8.까지는 원고의 지적재산권을 관리하는 별도 회사의 명의로 상표권을 등록하여 관리하고 있었다. 한편 피고가 계약의 자동갱신을 위하여 필요한 요건을 이행하지 않아, 원고는 2002. 12. 31. 피고에게 계약의 종료를 통보하였다. 그런데 피고가 원고의 허락 없이 2003. 2. 1. 원고의 상표와 유사한 상표를 등록하여 유사 소화제를 제조·판매·광고 등을 하였다. 이에 원고는 위 유사 상표의 등록에 대하여 특허청에 이의를 제기하면서, 원고의 지적재산권을 관리하는 별도 회사를 통하여 2003. 12. 8. 원고의 상표에 대한 상표권을 원고 명의로 최종 등록하였다.

위 사안에서 대법원은 원고가 2003. 12. 8. 기준으로 상표법상 상표권자로 등록되어 있었기 때문에 이 사건의 사실심 변론종결시를 기준으로 할 때 원고의 상표권이 침해되었다는 점은 인정하였으나, ① 원고는 2003. 12. 8.에 이르러 비로소 해당 상표의 상표권자로 등록하였으므로 그 이전의 기간 동안은 원고의 지적재산권을 관리하는 회사가 상표권자라는 점, ② 원고가 2002. 12. 31. 이후

133) 대법원 2008. 11. 13. 선고 2006 다 22722 판결; 대법원 1999. 9. 3. 선고 98 후 881, 898, 904, 911 판결 등 참고.

134) 상표법 제 107 조.

135) 대법원 2008. 11. 13. 선고 2006 다 22722 판결; 대법원 2008. 2. 29. 선고 2006 다 22043 판결 등 참고.

한국에서 위 소화제 관련 사업을 영위하지 않아 손해가 발생하지 않았다는 점을 이유로 원고의 피고에 대한 손해배상청구권은 인정하지 않았다. 원고가 2003. 12. 8. 이전에도 원고의 지적재산권 관리회사를 통하여 해당 상표를 실질적으로 관리하고 있었음에도, 상표법상 상표권자로 등록되어 있지는 않았다는 이유로 대법원은 2003. 12. 8. 이전의 기간에 대하여는 원고에게 상표권자로서의 지위를 인정하지 않은 것이다. 즉 상표법상 상표권의 귀속자를 판단할 때에는 원칙적으로 상표법상 상표권자로 등록되어 있는지 여부를 가장 중요한 기준으로 한다는 점을 알 수 있다.

다만 지나치게 형식적인 요소만을 강조하여 상표법상의 정의만을 기준으로 상표권의 귀속자를 판단할 경우에는 오히려 불합리한 결과를 초래할 수 있기 때문에, 대법원은 등록상표권자의 권리행사의 허용 여부를 판단할 때에는 해당 표지를 최초로 그 상품에 사용한 자는 누구인지, 해당 상품에 누구의 이름이 기재되어 있는지, 누가 상품의 질을 통제하는지, 선전 및 광고행위의 주체가 누구인지 등을 주요한 판단 기준으로 고려하고 있다.¹³⁶⁾ 또한 대법원은 상표법에 따라 상표권을 등록한 상표권자가 상표제도의 목적이나 기능을 일탈하여 공정한 경쟁질서와 상거래 질서를 어지럽히고 수요자 사이에 혼동을 초래하거나 신의성실의 원칙에 위배하는 경우에는, 그 상표권의 행사가 권리행사의 외형을 갖추었다 하더라도 등록상표에 관한 권리를 남용하는 것으로 허용될 수 없다고 판시하면서, 상당수의 판례에서 상표권의 권리남용을 직접적으로 인정하였다.¹³⁷⁾ 예를 들어, 원고가 생산하는 구두에 대하여 사용하고 있는 “비제바노”라는 상표가 일반 수요자나 거래자 사이에 원고의 상표라 인식될 정도로 널리 알려져 있

136) 문선영, 「그룹사운드의 해산으로 인한 상표권의 귀속에 관한 연구-서울고등법원 2007. 2. 2.자 2006 라 1773 결정 및 특허법원 2007. 12. 26. 선고 2007 허 7808 판결을 대상으로-」, 《정보법학(제 16 권 제 3 호)》, 한국정보법학회, 2012 년, 289 면.

137) 신혜은, 앞의 논문, 871 면.

었음에도 불구하고, 피고가 본인이 생산하는 시계에 “비제바노”라는 상표를 상표법에 따라 출원·등록하여 사용한 것에 대하여 피고의 행위는 권리남용에 해당한다는 이유로, 피고에게 해당 상표를 피고가 생산한 시계에 부착할 수 없고 관련 조성물을 폐기하여야 한다고 판단한 판례,¹³⁸⁾ 피신청인이 “진한커피”라는 제명으로 편집음반 1~3집의 제작 및 판매에 관여하여 상업적으로 성공하였다는 것을 잘 알고 있었던 신청인이 상표권이 등록되어 있지 않았던 사정을 기화로 피신청인의 동의나 허락 없이 “진한커피”라는 제명에 대한 상표등록을 마치고, 피신청인에 대한 “진한커피” 4, 5집의 제작·판매를 금지를 청구한 사건에서 신청인의 상표권 행사는 권리남용에 해당하여 허용될 수 없다고 판단한 판례¹³⁹⁾ 등을 찾아볼 수 있다.

최근에는 대법원이 전원합의체 판결을 통하여 등록상표에 대한 등록무효심결이 확정되기 전이라도 그 상표등록이 무효심판에 의하여 무효로 될 것이 명백한 경우에는 그 상표권에 기초한 침해금지 또는 손해배상 등의 청구는 특별한 사정이 없는 한 권리남용에 해당하므로, 상표등록을 무효로 한다는 심결이 확정되기 전에는 법원이 상표권침해소송 등에서 등록상표의 권리 범위를 부정할 수 없다는 취지의 중래 판례들을 변경하여 상표권자로 출원·등록한 자라는 이유만으로 상표법이 인정하는 상표권자의 권리를 행사할 수 없다고 판시¹⁴⁰⁾하기도 하였다.

위의 판례들에서 대법원은 상표권자가 아닌 다른 자가 시장의 신뢰를 얻고 해당 상표의 가치 창출에 큰 기여를 하였기 때문에, 해당 상표를 정당하게 사용할 수 있는 자는 상표법상 상표권 출원·등록을 하지 않았음에도 불구하고 상표권자가 아닌 다른 자가 되어야 한다는 전제에서 위와 같은 판단을 한 것이다.

138) 대법원 2000. 5. 12. 선고 98다49142 판결.

139) 대법원 2007. 1. 25. 선고 2005다67223 판결.

140) 대법원 2012. 10. 18. 선고 2010다103000 전원합의체 판결.

특히 대법원은 2012. 10. 18. 선고한 2010다103000 전원합의체 판결을 통하여, 원칙적으로 상표법에 따라 출원·등록된 상표의 경우 상표법이 정한 상표등록의 무효심판절차를 거쳐 그 등록을 무효로 할 수 있고, 등록무효사유가 있다고 하더라도 위 절차가 확정되지 않는 한 대세적으로 그 상표권의 등록이 무효가 되는 것은 아니라고 하면서도, 상표권자의 권리남용이 인정되는 경우에는 상표법상 상표권자로서의 권리를 행사할 수 없도록 하여 실제로 상표의 가치 창출에 기여를 한 자를 보호하는 입장을 취하고 있다고 할 수 있다.

나. 동일 상표에 대한 협력 관계가 종료되는 경우 상표권의 귀속

앞에서는 상표권이 하나의 당사자에 귀속하고, 그 상표권 행사가 침해당하였을 경우의 사례를 살펴보았다. 이하에서는 동일한 상표를 여러 당사자가 사용하다가, 어떤 사유로 협력 관계가 종료되었을 때에는 상표권의 귀속을 어떻게 판단할 것인가를 살펴보려고 한다. 협력 관계가 종료되는 경우 상표권을 상표법상 어떻게 처리하는가를 살펴봄으로써, 이 논문에서 문제가 되는 동일한 기업집단을 상징하는 표장으로 여러 기업에 의하여 사용되는 기업 CI 등의 세법상 귀속 판단시 어떤 점을 고려할 것인지 검토하려고 한다. 동일한 기업집단 내에서 동일한 CI 등을 사용하는 경우를 동일 상표의 사용에 대하여 협력 관계가 있는 것으로 볼 수 있기 때문이다.

상표권은 여러 당사자의 의사에 따라 공유될 수 있고, 상표권이 공유되는 경우 각 공유자는 다른 공유자 모두의 동의를 받아야 그 지분을 양도하거나 그 지분을 목적으로 하는 질권을 설정할 수 있다.¹⁴¹⁾ 협력 관계에 있던 당사자들이 상표권을 공유하면서 동일한 상표를 사용하다가 협력 관계를 종료하는 경우 그

141) 상표법 제93조.

상표권의 귀속을 어떻게 결정할 것인지 판단할 때에는, 이미 모두 상표권자로서 상표법상 등록이 되어 있거나 또는 명의신탁 형태로 상표권을 등록하였을 수 있으므로 단순히 상표권 명의자가 누구인가만이 아니라 그 외의 사정을 고려하여야 한다. 상표법상 상표권으로 등록하지 않은 경우라 하더라도 등록된 상표권과 같은 기준으로 상표가 귀속되는 자를 결정하여야 할 것이다. 실제 사례에서 법원의 판단을 살펴보면 다음과 같다.

i) 대법원 2015. 1. 29. 선고 2012후3657 판결

원고들(현대중공업 주식회사 및 현대건설 주식회사)은 피고(현대아이비티 주식회사)를 상대로 피고의 2회의 등록상표의 추가등록 지정상품은 구 상표법 제7조 제1항 제7호에 해당하여 그 등록이 무효가 되어야 한다는 이유로 등록무효심판을 청구하였다. 이 사건에서 쟁점이 된 선사용표장 ‘현대’는 대규모 분리작업 이전의 구 현대그룹 및 그 계열사들이 상표·서비스표 등으로 사용해 온 저명한 표장으로, 피고는 이에 대하여 2003. 10. 4. 및 2008. 9. 5. 2회의 추가등록 지정상품의 출원을 진행하였다.

구체적인 사실관계를 살펴보면, 1998년부터 2002년까지 구 현대그룹의 대대적인 분리 작업이 있었고 이 과정에서 피고는 주식회사 하이닉스 반도체의 자회사로서, 주식회사 하이닉스 반도체가 구 현대그룹으로부터 계열 분리되는 과정에서 2001. 7.경 구 현대그룹으로부터 함께 분리된 회사이다. 피고는 2001. 3.경 ‘이미지퀘스트 주식회사’로 상호를 변경하는 등 구 현대그룹에서 계열 분리된 이후 상호를 사용할 때에도 ‘현대’라는 상호를 사용하지 않았던 시기가 있었고, 피고가 위 2회의 추가등록 지정상품의 출원을 진행할 당시 범 현대그룹을 이루는 개별그룹들과는 경제적·조직적으로 아무런 관계도 맺고 있지 않고 있었다.

위 사례에서 대법원은 경제적·조직적으로 밀접한 관계가 있는 계열사들로 이루어진 기업그룹이 분리된 경우, 그 그룹의 선사용표장을 채택하여 등록·사용하는데 중심적인 역할을 담당함으로써 일반 수요자들 사이에 그 선사용표장에 화체된 신용의 주체로 인식됨과 아울러 그 선사용표장을 승계하였다고 인정되는 계열사들을 선사용표장의 권리자로 보아야 한다는 법리를 근거로 피고의 2회의 지정상품의 추가등록은 상표법상 무효사유에 해당한다고 판단하였다.

구체적으로 살펴보면, 피고가 2회의 지정상품을 추가 등록하던 당시에는 구 현대그룹으로부터 계열 분리되어 구 현대그룹과 이해관계가 없었고, 구 현대그룹 당시 피고가 선사용표장의 채택과 등록 및 사용에 중심적인 역할을 담당하지도 못하였으며, 피고가 ‘현대’라는 명칭이 포함되지 않은 상호로 변경한 적도 있었기 때문에 피고가 일반 수요자들 사이에 선사용표장에 화체된 신용의 주체로 인식된다거나 그 선사용표장을 승계하였다고 인정되지 않는다고 하며, 피고가 이 사건 선사용표장의 권리자가 될 수 없고, 상표법상 등록무효사유에 해당하므로 이러한 취지의 원심판단(‘현대’라는 명칭이 포함된 피고의 상표권에 대하여 그 등록은 무효라는 취지)은 정당하다고 판시하였다.

ii) 특허법원 2006. 5. 24. 선고 2005허8197 판결¹⁴²⁾

원고(가처분 사건의 피신청인)는 “영어공부 절대로 하지 마라!” 및 그 시리즈물을 출판한 출판사이고, 피고(가처분 사건의 신청인)는 위 책의 저자로서 2001년 “영어공부 절대로 하지 마라!”라는 제호를 상표출원하여 2003년 등록을 마친 자이다. 원고는 “영어공부 절대로 하지 마라!”의 성

142) 위 사건의 가처분이의의 소- 대법원 2004. 7. 9. 선고 2002 다 56024 판결, 대법원 2006. 11. 23. 선고 2006 다 29983 판결 등.

공 후 해당 시리즈물을 출간하였고, 이에 피고는 “영어공부 절대로 하지 마라!”의 상표권자로서 위 시리즈물에 대한 상표사용을 금지하는 내용의 가처분을 청구하였다. 이에 대법원에서는 “영어공부 절대로 하지 마라!”의 출원일 이전에 원고가 시리즈물로 출판한 서적에 사용되어 일반 수요자에게 널리 알려져 그 상표성과 주지성이 인정되며, 서적이라는 상품에 사용된 상표가 갖는 출처표시기능은 저자(피고)가 아니라 출판업자(원고)를 위한 것이라고 보아야 한다는 점을 고려할 때, 피고의 상표권 등록이 무효로 될 가능성이 높다고 인정될 특별한 사정이 있다는 이유로 가처분 신청의 보전의 필요성을 부정하였다.

특허법원의 본안 판단에서는, 피고가 상표권을 등록한 지정상품 중 ‘정기간행물, 학습지, 서적, 연감’에 관한 부분의 경우에는 “영어공부 절대로 하지 마라!”라는 제호가 원고와 피고의 협의에 의하여 결정된 점, 원고와 피고의 계약관계, 이 사건 등록상표의 출원 전에 위 제목으로 8권의 서적이 부제를 달리하여 순차적으로 출판되어 판매된 점, 원작 외의 나머지 7권의 저술에는 피고가 관여하지 아니한 점, 원작이 출판된 후부터 위 8권의 서적이 모두 출판된 이후까지 이에 대한 원고의 계속적인 광고가 있었던 점 등에 비추어 보면, 선사용상표는 원고가 출판한 서적의 명칭을 나타내는 것에 그친 것이 아니라 출판업자인 원고의 출처표시로서의 기능과 함께 원고가 출판한 서적이라는 상품의 식별표지로서 기능하였다고 할 것이므로 원고의 상표로서 사용되었다 할 것이고, 수요자들 사이에서 원고의 상품을 표시하는 것으로 현저히 인식되었다고 할 것이어서 ‘정기간행물, 학습지, 서적, 연감’에 관한 피고의 상표권 등록은 무효가 되어야 한다고 판단하였다.

위 i) 및 ii)와 같이 대법원과 특허법원의 입장을 살펴보면, 어떤 상표에 대하여 상표법상 상표권자로 등록이 되어 있다 하더라도 해당 상표를 사용하는 여러 당사자 사이의 협력 관계가 종료하는 경우에는 상표권을 등록한 자와 그 이외의 자 사이의 계약관계가 어떻게 설정되어 있는지, 상표의 출처표시 기능을 고려하여 실제로 그 상표를 사용한 자가 누구인지, 실질적으로 시장에서 상표의 가치 형성 및 유지를 위하여 기여를 한 자가 누구인지 등을 구체적으로 검토하여 자타 상품의 식별을 위하여 그 상표를 시장에서 계속 사용하고 시장에서 상표의 경제적 가치를 유지할 수 있도록 실질적으로 기여를 한 자에게 상표가 귀속된다고 판단하고 있음을 알 수 있다.

즉 협업을 하는 당사자들이 함께 사용하던 상표를 다양한 이유로 협업 관계가 종료되어 해당 상표를 사용할 수 있는 정당한 권리자가 누구인가를 판단함에 있어, 법원은 해당 상표의 사용 경위, 해당 상표가 누구의 상품표지로서 기능하고 이에 따라 일반 대중이 누구의 상품표지로 인식하고 있는지 또한 누가 해당 상표를 이용하여 광고를 하는 등 그 관리 및 가치 향상을 위하여 노력하고 비용을 부담하는 자가 누구인지 등을 구체적으로 살펴 상표권의 귀속을 판단하고 있다.¹⁴³⁾ 법원의 위와 같은 판단 기준은 상표권은 궁극적으로 재산권으로서의 성격을 갖고 있다는 전제에서, 상표법의 귀속 판단에 있어서도 시장의 신뢰 형성기여 및 소비자의 구매 관련 의사결정 기준 등 경제적 요소가 중요한 기준이 된다는 특징을 갖고 있다.

다. 소결

우리 판례는 구 상표법(2016. 2. 29. 법률 제14033호로 전부개정되기 전의 것)

143) 문선영, 앞의 논문, 290 면~291 면.

제41조 제1항¹⁴⁴⁾과 제56조 제1항 제1호¹⁴⁵⁾의 규정을 근거로, 상표법상 상표권자란 “상표등록원부상의 등록권리자로 기재되어 있는 자”라 하면서, 상표권의 귀속은 원칙적으로 상표권자로 등록한 자가 누구인지를 기준으로 판단하여야 한다는 입장을 취하고 있다. 다만, 법원은 상표권자를 판단할 때 등록한 자를 기준으로 하되 상표권의 행사에 관하여 권리남용 이론을 적용하여 사용주의적인 요소를 가미하고 있다. 이러한 취지에서 법원은 소위 사임당가구 사건¹⁴⁶⁾을 시작으로 상표권자를 판단하는 상표법의 영역에 권리남용의 원칙을 도입하기 시작하여, 비제바노 사건,¹⁴⁷⁾ 케이투 사건,¹⁴⁸⁾ 헬로키티 사건,¹⁴⁹⁾ 캠브리지멤버스 사건¹⁵⁰⁾ 등에서는 상표가 미등록 상태에 있음을 기화로 모방상표를 등록한 자가 자기의 등록상표를 사용하는 행위는 상표법을 악용하거나 남용한 것으로 적법한 권리행사가 아니라고 판시하였고, 진한커피 사건,¹⁵¹⁾ 에이씨엠피이워터 사건,¹⁵²⁾ 스타스위트 사건¹⁵³⁾에서는 타인의 미등록 유명상표를 모방하여 상표등록을 한 자가 그 타인이나 그 타인으로부터 허락을 받아 상표를 사용하는 자에게 상표권을 행사하는 것은 권리남용으로 허용될 수 없다고 판시하였으며,¹⁵⁴⁾¹⁵⁵⁾

144) 현행 상표법 제 82 조 제 1 항.

145) 현행 상표법 제 96 조 제 1 항 제 1 호.

146) 대법원 1993. 1. 19. 선고 92 도 2054 판결.

147) 대법원 2000. 5. 12. 선고 98 다 49142 판결.

148) 대법원 2008. 9. 11.자 2007 마 1569 결정.

149) 대법원 2001. 4. 10. 선고 2000 다 4487 판결.

150) 대법원 2007. 6. 14. 선고 2006 도 8958 판결.

151) 대법원 2007. 1. 25. 선고 2005 다 67223 판결.

152) 대법원 2007. 2. 22. 선고 2005 다 39099 판결.

153) 대법원 2008. 7. 24. 선고 2006 다 40461, 40478 판결.

154) 최성우, 「상표권 침해소송에서 등록무효사유에 대한 심리 판단」, 법률신문, 2012. 11. 12.자 기사.

155) 다만 상표법은 선출원주의를 채택하고 있고, 이 때 상표법의 요건에 맞지 않으면 출원·등록을 거절하거나 등록 후 무효심판을 통하여 무효로 만들 수 있는 제도적 장치가 있으므로 타인의 주지·저명 상표를 먼저 등록하는 것이 상표법을 악용하거나 남용하는 것이라 할 수는 없다는 점, 이미 등록된 상표를 사용하는 것에 대하여 상표권의 남용으로 상표권의 정당한 행사로 볼 수 없다는 것은 기존의 대법원 판례의 입장과 상치된다는 점 등을 근거로 판례를 비판하는 견해(정상조, 「상표법과 부정경쟁방지법의 조화」, 《민사판례연구(제 25 권)》, 민사판례연구회, 2003 년, 18 면~20 면)가

최근에는 상표등록이 무효심판에 의하여 무효로 될 것이 명확할 경우에는 그 등록된 상표에 대한 등록무효심판이 확정되기 전에도 그 상표권에 기초한 침해 금지 또는 손해배상 등의 청구는 특별한 사정이 없는 한 권리남용으로 허용되지 않는다고도 판시하였다.¹⁵⁶⁾¹⁵⁷⁾

또한 법원은 동일한 상표에 대한 협력 관계가 종료되는 경우에는 그 상표의 사용 경위, 상표의 가치 향상 등에 대한 기여도, 상표의 상품표지기능 등을 고려하여 상표의 귀속을 결정¹⁵⁸⁾해야 한다고 판시하여, 상표권이 재산권적 성격을 갖고 있다는 점을 고려하여 실제로 해당 상표를 사용하는 자가 누구인가를 기준으로 그 귀속을 판단해야 한다고 판단하였다.

즉 법원은 상표법상 상표권의 등록이라는 형식적인 기준에 따라 상표권의 귀속을 결정하지만, 실제로 상표권을 행사하는 과정에서는 실질적인 요소도 함께 고려하고 있다. 다만, 일단 상표권자로 유효하게 등록이 되어 있어 해당 상표가 당사자의 출처표지기능 및 상품표지기능을 수행하고 있고 상표권 등록이 무효가 되지 않는 한, 상표권의 행사로 실제로 상표가 시장에서 어떻게 사용되고 있는가를 고려하여 그 행사를 일부 제한할 뿐 상표권자로 등록된 자의 상표권자로서의 지위 자체를 부정하지는 않고 있다. 등록주의를 엄격하게 관철할 경우 오히려 선량한 당사자의 재산권을 침해할 수 있기 때문에 상표법상 상표권 행사는 제한하나, 상표권이 일단 등록된 후에는 상표권자는 그 상표를 국내에서 배타적으로 사용할 수 있는 권리를 부여받게 되고, 국가는 실제로 해당 상표가 사용되는지 여부 등을 관리해야 하므로 등록 명의자를 기준으로 일률적으로 상

있으나, 이 논문에서는 위 견해의 타당성 등에 관하여 별도로 검토하지 않는다.

156) 대법원 2012. 10. 18. 선고 2010 다 103000 전원합의체 판결.

157) 정태호, 「상표권 남용에 관한 판례의 유형별 고찰: 한국과 일본의 판례를 중심으로」, 《지식재산연구(제9권 제3호)》, 한국지식재산연구원·한국지식재산학회, 2014년, 216면.

158) 대법원 2015. 1. 29. 선고 2012 후 3657 판결; 특허법원 2006. 5. 24. 선고 2005 허 819 7 판결 등 참고.

표권자를 판단할 필요가 있기 때문인 것으로 보인다.

3. 상표권 귀속 판단에 관한 해외의 사례

상표권 귀속 판단에 관한 해외의 사례를 살펴보고자 한다. 먼저 미국 법원의 판결로서 상품의 제조업자와 배급자 사이의 특정 상품에 사용되는 상표에 대한 상표권 귀속에 관한 《Wrist-Rocket Manufacturing Co., Inc. v. Saunders, 379 F. Supp. 902 (D. Neb. 1974)》 사례(이하 “Wrist-Rocket 사례”라 한다)에서는 상표권 귀속을 판단하는 기준을 상세하게 제시하고 있다.

Wrist-Rocket 사례의 사실관계는 다음과 같다. 원고는 Howard Ellenburg의 권리를 승계한 Tru-Mark Manufacturing Company가 사명을 변경한 회사인 Wrist-Rocket Manufacturing Company이다. Howard Ellenburg는 자신이 발명하여 “Howard’s Wrist Locker Slingshot”이라는 이름으로 Iowa sporting goods distributor를 통하여 새총을 판매하고 있다가, 1954년 전문적인 배급업자인 피고 Charles Saunders에게 “Wrist-Rocket”이라는 이름으로 제품을 판매할 것을 허락하였다. 한편 Howard Ellenburg는 1965년 본인의 이름으로 미국 내에 “Wrist-Rocket”이라는 상표 등록을 마쳤고, 이후에도 피고와 계속 거래하였다. 그러던 중 Howard Ellenburg와 피고 사이의 가격 협상이 이루어지지 않자, Howard Ellenburg는 1971년 11월 기존에 거래하던 Iowa sporting goods distributor와 거래를 재개하면서, 유사한 제품을 생산하여 “Wrist-Rocket”이란 이름으로 제품을 판매하였다. 이렇게 Howard Ellenburg와 피고가 동일한 “Wrist-Rocket”이란 상표를 사용하여 동시에 제품을 판매하면서 양자 사이에 분쟁이 발생하였다.

위 Wrist-Rocket 사례에서 법원은 ① Howard Ellenburg가 피고와 거래를 개

시할 당시 위 Wrist-Rocket 상표를 피고보다 우선하여 사용할 권리를 보유하고 있지 않았다는 점, ② 양 당사자 사이에 위 상표의 사용에 관한 합의가 없었다는 점, ③ 피고가 Howard Ellenburg와 거래를 개시한 1954년에 “Wrist-Rocket”이란 상표를 만들어서 제품을 배급하기 시작하였다는 점, ④ 피고가 해당 제품의 질과 동일성을 유지하기 위하여 꾸준히 관리하였다는 점(피고의 비용으로 상표의 가치를 유지하기 위한 활동을 하였다는 점), ⑤ 소비자들이 Howard Ellenburg 또는 원고의 존재를 알지 못한 채 피고의 명성에 따라 위 제품을 구입하였다는 점 등을 인정하면서, 원고가 위 상표를 등록하였음에도 불구하고 피고가 위 상표의 권리자가 된다고 판단하고 있다. 또한 피고가 특별히 Howard Ellenburg 또는 원고에게 위 상표를 사용하여도 좋다는 합의를 한 바 없고, 피고가 1965년 이후 위 상표에 대한 상표권 사용을 포기하는 행위를 한 것도 아니어서 Howard Ellenburg가 위 상표를 부착하여 제품을 판매할 권리가 없다는 점을 인정하면서, 법원은 원고 명의로 이루어진 상표권 등록이 적절하지 않으므로 원고의 상표권 등록을 취소하고 피고에게 상표권 등록이 이루어지도록 판결을 선고하였다. 즉 미국에서도 상표권의 성립에 관하여 등록주의를 원칙으로 하고 있으나, 상표권의 귀속에 관하여 판단할 때에는 등록 명의 외에도 상표의 가치 형성과 유지에 실질적으로 기여한 자가 누구인가도 중요한 기준이 된다는 점을 인정하고 있다고 할 수 있다.

일본에서는 동일한 기업집단 내에 속한 화장품 총판업자와 이의 제조판매업자들이 “아자레” 및 기타 표장으로 화장품 판매사업을 영위하던 중, 경영방침을 둘러싼 분쟁으로 인하여 화장품 제조판매업자들이 기업집단에서 분리되어 나가게 되었는데, 그 분리된 화장품 제조판매업자들이 계속 위 상표를 사용함에 따라 분쟁이 발생한 사례가 있었다. 이에 대하여 원심에서는 총판업자가 상품 등 표시의 표시주체에 관해 스스로의 판단과 책임에 의하여 사업 활동을 하고 있

었고, 소비자들에게 총판업자가 위 상표의 신용 주체로 인정되고 있다는 점이 인정되어 총판업자가 승소하였다. 그러나 항소심에서는 위 소송의 양 당사자가 동일한 기업집단 내에 속하여 조직적·대외적으로 중심적인 역할을 해 왔고, 기업집단이 분리되어도 그룹의 중심 기업은 모두 위 상표의 귀속 주체가 될 수 있다고 하여, 양 당사자 모두 위 상표를 사용할 수 있는 것으로 판단하였다. 상표의 출처표시 기능을 고려할 때 수요자의 신뢰보호 면에서는 타당하지 않다는 비판이 있으나, 법원은 위 상표의 가치 창출에 총판업자와 제조판매업자 모두의 기여도가 높다는 점을 중요한 판단 기준으로 삼은 것으로 보인다.¹⁵⁹⁾

해외의 사례들을 살펴보다도, 상표권의 귀속을 결정할 때 상표법상 등록 등을 통하여 상표권자를 파악하되, 해당 상표의 가치 형성 및 유지를 위하여 실질적으로 기여한 자가 누구인가를 고려하고 있음을 알 수 있다. 또한 상표권자를 결정할 때에는 상표권이 독자적으로 재산권의 대상으로서 기능한다는 점을 전제로 해당 상품을 생산·창조한 자가 아니라 “상표 자체”의 가치를 창출·유지한 자가 누구인가가 중요한 기준이 되고 있다.

4. 소결-상표법상 상표권의 귀속 판단 기준

현행 상표법상 상표권의 성립에 관하여 등록주의를 취하고 있으므로, 상표권자가 되기 위하여는 원칙적으로 상표권의 등록이 필요하다. 그러나 위에서 살펴본 국내·외의 사례를 검토한 바와 같이 상표 자체의 가치 창출을 누가 하였는가, 누가 상표의 가치 유지를 위하여 비용을 부담하였는가 및 소비자들이 그 상표가 누구를 표지한다고 인식하고 있는가 등에 따라 구체적인 사안에서 상표권의 귀속은 상표권의 등록과 다르게 결정될 수 있음을 알 수 있다. 다만 우리 법

159) 문선영, 앞의 논문, 285 면~286 면.

원은 상표권 등록에 상표법이 정한 무효·취소 사유가 있는 경우가 아닌 한 상표법상 상표권자의 지위 자체를 부정하지는 않고, 권리남용을 인정하여 상표권 행사의 불합리함을 조정하는 방식을 취하고 있다는 점에서 우리 상표법은 등록이라는 형식적인 요소를 상표권자 판단의 중요한 기준으로 보고 있고, 구체적인 사안에 따라 상표권자의 권리 행사를 제한한다고 할 수 있다.

위의 상표법에 따른 상표권자의 귀속 판단 방식을 납세의무자를 결정하기 위한 세법상 상표권자의 귀속 결정에 그대로 적용할 수 있을 것인지에 관하여는, 실제 기업집단 내에서 기업의 CI 등에 대한 상표권 귀속에 관한 문제를 어떻게 처리하는가를 고려하여 별도의 검토가 필요하다. 이 논문에서 다루는 상표권은 특정 상품에 관한 상표가 아니라 동일한 기업집단에 속한 기업들이 사용하는 기업 CI 등을 대상으로 하므로, 회사법 및 공정거래법 등에 따라 기업집단 내에서 상표권 귀속에 관하여 어떻게 처리하고 있는지 및 그에 따라 세법상 상표권 귀속에 관하여 상표법과 구별되는 독자적인 기준에 따라야 하는지 그렇지 않으면 상표법의 기준에 따라야 하는지 등에 관하여도 생각해 보아야 할 것이다.

제2절 현행법상 기업집단의 상표권 귀속 처리

실제 기업집단 내에서 동일한 기업집단에 속한 여러 기업들이 동일한 기업 CI 등을 사용하는 경우, 그 법률적인 처리가 어떻게 이루어지는가에 관하여 살펴해보려고 한다. 회사법 또는 공정거래법의 상표권 귀속 판단 방식이 세법상 실질과세 원칙이나 응능부담의 원칙 등에 부합할 경우에는 상표법상의 상표권 귀속 논리를 세법에 그대로 차용하여 사용할 수도 있을 것이나, 반대의 경우에는 세법의 독자적인 상표권 귀속의 논리가 필요하게 될 것이다. 이하에서는 기업의 CI 등에 관하여 현행 법령을 준수할 경우, 회사법상 및 공정거래법상 상표권 귀

속에 관하여 어떤 기준에 따라 처리하는지, 누구에게 귀속하도록 의사결정이 이루어지게 될 것인지에 관하여 살펴보겠다.

1. 회사법상 상표권 귀속의 처리

세법상 상표권의 귀속을 판단하여 납세의무자를 결정하기 위하여, 동일한 기업집단 내에 속하는 기업들이 사용하려는 CI 등을 형성하고 관리 또는 처분하며 사용함에 있어 실제로 회사에서 상표권의 귀속이 어떻게 결정될 것인가를 살펴보아야 한다. 제3장에서 살펴본 바와 같이 상표권은 재산적 가치가 인정되어 헌법상 재산권에 의하여 보호되며, 구체적으로는 상표법상 상표권의 출원·등록을 통하여 보호를 받을 수 있다. 상표권은 기업집단 내에서 이를 출원·등록한 회사가 보유하는 무형자산의 하나로 취급되며, 상표권자로 등록되어 있는 회사가 위 상표권을 관리하게 될 가능성이 높다. 이러한 상표권의 관리에 있어 회사법이 실질적으로 어떻게 적용되는지 살펴보겠다.

가. 상표권이 회사의 중요한 자산인지 여부

상표권을 출원·등록할 때에는 제2장에서 살펴본 바와 같이, 단순히 상호를 나타내는 문자를 등록하는 것이 아니라 문자와 도안 등을 명확하게 특정하여 이루어지기 때문에, CI 등을 관리하는 회사는 구체적인 CI의 형태 등에 미세한 차이가 있는 경우에도 이를 각각 상표권의 보호대상으로서 출원·등록을 할 수 있다. 또한 기업집단 내에 속한 회사가 기업집단의 CI를 상표권으로 출원·등록하여 관리하는 경우 기업집단을 나타내는 CI에 대한 상표권 및 개별 회사를 나타내는 CI에 대한 상표권을 모두 구별하여 각각 출원·등록할 수도 있다. 이렇게

개별적으로 출원·등록된 상표권은 각각 회사의 무형자산으로서 관리되고, 해당 기업의 경영판단에 따라 처분될 수도 있다. 처분의 내용 중에는 해당 상표권을 제3자에게 양도하는 것과 같이 상표권의 귀속에 영향을 주는 행위도 있을 수 있다.

문제는 이렇게 출원·등록된 CI 등의 상표권이 회사의 중요한 자산에 해당하여, 그 사용 및 관리·처분 등에 있어 특별한 취급을 받을 수 있을 것인가이다. 일반적인 업무에 대한 의사결정은 이사회와 업무집행권 및 대표이사의 대표권에 근거하여 이루어진다. 그러나 회사의 중요한 자산을 처분하는 경우, 현행 상법 제393조 제1항에 따라 이사회와 결의가 필요하고, 상법 제374조 제1항의 해석에 따라 주주총회의 특별결의도 거쳐야 하는 등 일반적인 의사결정 절차에 비하여 까다로운 절차를 거치는 것이 필요한 경우가 있다. 구체적으로는 영업에 불가결한 중요한 재산을 처분하는 경우 이사회와 함께 주주총회의 특별결의를 별도로 반드시 거쳐야 한다고 보아야 할 것이다.¹⁶⁰⁾ 이는 이사회 또는 대표이사 등이 개인의 이익 등을 위하여 회사의 중요한 자산에 대하여 다른 이사 및 주주들의 의견을 묻지 않고 처분하여, 회사의 존립 또는 경영 기반을 훼손하여 회사, 주주 및 회사의 채권자에게 손실을 주는 것을 방지하기 위함이다. 만약 상표법에 따라 출원·등록된 CI 등의 상표권이 회사의 중요한 자산으로 판단된다면 상대적으로 해당 상표권의 처분이 어려워질 것이고, 중요한 자산이 아닌 것으로 판단된다면 상대적으로 해당 상표권의 처분 절차가 간소하게 될 것이다.

먼저 상법 제393조 제1항의 이사회와 결의가 필요한 중요한 자산의 처분과 관련하여, 중요한 자산이란 그 자산의 처분이 회사에 미치는 효과, 일상적인 업무와의 관련성 등을 기초로 판단된다.¹⁶¹⁾ 대법원은 상법 제393조 제1항의 중요

160) 이철송, 「회사법」, 제 21 판, 박영사, 2013 년, 662 면.

161) 이철송, 앞의 책, 661 면~662 면.

한 자산의 처분에 해당하는가 여부는 당해 재산의 가액, 총자산에서 차지하는 비율, 회사의 규모, 회사의 영업 또는 재산의 상황, 경영상태, 자산의 보유목적, 회사의 일상적 업무와 관련성, 당해 회사에서의 종래의 취급 등에 비추어 대표 이사의 결정에 맡기는 것이 상당한지 여부에 따라 판단하여야 할 것¹⁶²⁾이라고 하며, 중요한 자산을 판단하는 기준을 제시하고 있다.

상법 제374조 제1항 제1호에서는 영업의 양도에 관하여 주주총회 특별결의 사항이라고 정하고 있으나, 대법원은 회사의 존속의 기초가 되는 영업용 재산을 양도할 경우에는 영업의 폐지 또는 중단을 초래할 수 있어 영업의 전부 또는 일부의 양도와 다를 바가 없다고 하며 위 규정을 유추적용하여 주주총회의 특별결의가 필요하다¹⁶³⁾고 해석하고 있다. 대법원은 관광호텔업을 위해 설립된 회사가 호텔 신축부지를 처분한 경우,¹⁶⁴⁾ 광산업을 하는 회사가 광업권을 양도한 경우¹⁶⁵⁾, 시장의 점포임대를 업으로 하는 회사가 시장건물을 양도한 경우,¹⁶⁶⁾ 특허권을 소유하여 이를 이용한 공사의 수주를 주된 사업으로 하고 그 특허권이 회사의 자산 대부분을 차지하는데, 그 특허권을 양도한 경우¹⁶⁷⁾ 등을 주주총회의 특별결의가 필요한 중요한 자산의 처분으로 인정하였다.

이 논문에서 쟁점이 되는 기업집단을 표시하기 위하여 사용되는 기업 CI 등에 대한 상표권이 회사의 중요한 자산으로 인정될 수 있을 것인가를 생각하여 보면, 각 회사가 놓여 있는 상황에 따라 회사의 중요한 자산으로 다루어지지 않을 수도 있고, 중요한 자산으로 다루어질 수도 있을 것으로 생각된다. 어떤 기

162) 대법원 2011. 4. 28. 선고 2009 다 47791 판결; 대법원 2005. 7. 28. 선고 2005 다 3649 판결 등 참고.

163) 대법원 1992. 8. 18 선고 91 다 14369 판결; 대법원 1988. 4. 12. 판결 87 다카 1662 판결 등 참고.

164) 대법원 1988. 4. 12. 선고 87 다카 1662 판결.

165) 대법원 1969. 11. 25. 선고 64 다 569 판결.

166) 대법원 1977. 4. 26. 선고 75 다 2260 판결.

167) 대법원 2004. 7. 8. 선고 2004 다 13717 판결.

업집단의 영업 활동을 위하여 기업을 나타내는 CI 등의 상표권이 필요하고, 그 상표권을 보유하지 못하여 해당 상표를 사용하지 못하면 시장에서 사실상 경쟁력을 상실하게 되는 경우라면 회사의 중요한 자산으로 인정될 수 있을 것이다. 예를 들어, 스마트폰 및 태블릿 시장에서 특정 회사가 사용하는 특정 CI는 그 회사가 생산한 개별적인 상품을 넘어 기업의 정체성을 표현하고, 소비자들의 입장에서 해당 상품을 구매하는 의사결정을 하는 데 있어 그 CI 부착 여부가 결정적인 역할을 하는 경우가 있다. 이러한 경우에는 회사가 CI를 개선·변용하여 새로운 CI를 사용하여도 그 새로운 CI 자체가 빠른 속도로 식별력을 획득하여 소비자들의 의사결정에 중대한 영향을 준다. 이러한 경우에는 기업의 CI 등은 단순히 회사가 보유한 여러 무형자산 중 하나를 넘어 회사의 중요한 자산으로 인정될 것이다.

그러나 위와 같이 기업의 CI 등이 회사의 중요한 자산으로 인정되는 경우는 현실적으로 일부 회사에 한정된 것이고, 대부분의 경우에는 기업의 CI 등이 회사의 중요한 자산으로 취급되기는 어려울 것으로 보인다. 현행 상법의 해석상 어떤 자산이 회사의 중요한 자산으로 인정되기 위하여는 문제가 되는 자산이 존재하지 않을 경우 회사의 존립 자체가 어려울 정도로 회사에 대한 기여도가 매우 높아야 한다. 그런데 기업 CI 등이 기업집단의 이미지 구축 및 그로 인한 소비자의 의사결정에 긍정적인 영향을 주는 등 기업 CI 자체의 효용성은 인정되지만, 대부분의 경우 상품 또는 서비스 자체가 아닌 기업을 표시하는 CI 등이 없다는 이유로 영업활동이 원천적으로 불가능하다거나 회사의 존립 자체가 어려워지지는 않는다. 특히 회사가 기존에 사용하던 기업의 CI를 변경하여 새로운 CI를 상표법에 따라 출원·등록하여 사용하게 될 경우, 새로운 CI가 시장에서 식별력을 확보할 때까지는 새로운 CI 자체는 소비자의 의사결정에 큰 기여를 하지 못하게 될 수도 있다. 이는 기업 CI 등은 소비자가 직접 구매 등을 하는 대

상이 아니라, 그 구매 대상을 제조 또는 판매하는 기업을 표시하기 위한 수단으로 기능하기 때문인 것으로 생각된다. 참고로 대법원은 회사가 자신이 보유한 특허권을 기반으로 하여 제품을 생산하여 판매를 하는 경우, 해당 특허권이 없으면 제품의 생산 자체가 불가능하다는 점에서 그 특허권의 처분은 회사의 존속을 좌우할 수 있고, 이에 따라 그 특허권을 회사의 중요한 자산으로 보아야 한다고 판단하였는데, 이러한 점을 고려할 때 기업의 존속에 절대적인 영향을 주지 않는 기업의 CI 등을 보호하기 위한 상표권은 회사의 중요한 자산으로 판단될 가능성이 낮다고 할 것이다.

나. 상표권의 관리 및 처분 등에 관한 의사결정

상표권의 관리 및 처분과 관련하여, 기업이 사용하고 있는 CI 등의 고안과 사용, 변용 등에 관한 의사결정, 해당 CI 등을 상표법에 따라 상표권 출원·등록을 할 때 상표권자의 결정, 상표권 가치의 제고 및 보호를 위한 상표권의 관리 및 보호 등에 관한 사항의 결정이 필요하다. 앞에서 살펴본 바와 같이 상표권 자체가 회사의 중요한 자산이 되는 경우, 상표권의 관리 및 처분 등에 관하여 개별 기업 차원에서는 주주총회의 특별결의 및 이사회 결의를 통하여 의사결정을 할 것이다. 반대로 상표권을 해당 회사의 중요한 자산으로 보기 어려운 경우에는 상표권의 관리 및 처분 등에 관하여 개별 기업의 차원에서는 그 기업의 대표이사 또는 이사의 통상적인 업무집행권 행사를 통하여 의사결정이 이루어질 것이다. 이 때 해당 상표권이 각 개별 기업의 중요한 자산으로 판단되는지 여부와 관계없이 동일한 기업집단 내에서는 그 기업집단에 속한 회사들 사이의 협상 등을 통하여 상표권의 귀속 및 관리 등에 관한 사항이 결정될 것이다.

한편 우리나라의 대부분의 기업집단의 지배구조를 살펴보면, 실질적으로 주식

보유비율이 높지 않음에도 불구하고 기업집단과 관련한 의사결정에 중요한 영향을 미칠 수 있어 해당 기업집단을 사실상 지배하는 것으로 인정되는 특정 가족이 경영자가 되어 기업집단을 지배하는 경우가 많다.¹⁶⁸⁾ 또한 주식회사는 소유와 경영의 분리를 기반으로 하여 일반 대중으로부터 자금을 조달하고 다수의 의사결정에 의하여 회사를 경영하는 것을 원칙으로 하는 회사였으나, 2차 대전 이후 세계적으로 대규모회사의 지배구조가 주식소유의 법인화 형태로 많이 변화하였다. 이는 금융업이 성장하면서 기관투자자로 자금이 집중되는 경우가 늘어나고, 개인투자자의 능력으로는 기관투자자의 자금력이나 자산운용기술을 따라갈 수 없어 점차 기관투자자를 통한 간접투자방식을 택하면서 기관투자자로 주식소유가 집중되었기 때문이다. 또한 세계적으로 기업의 규모를 키우면서 기업의 신규 사업 위험을 줄이기 위하여 기업결합이 증가하면서 법인간의 주식소유가 점점 늘어나고 있다.¹⁶⁹⁾

우리나라의 경우도 세계의 흐름과 마찬가지로 기관투자자(약 12%) 및 사업법인(약 25%)의 주식소유 비중이 매우 높은 상황이며, 사업법인의 주식소유는 대부분 동일한 기업집단 내의 계열회사 사이의 주식 보유인 경우가 상당히 많다. 특히 우리나라의 개인주주(약 48%)에는 회사의 창업자 내지는 자연인인 지배주주의 지분이 포함되어 있는데, 그 비율이 평균적으로 약 10% 내외에 이르는 것으로 추정된다. 그 외의 개인주주는 주주총회 등에 참석하여 회사의 경영에 관여하는 경우가 많지 않고, 대부분의 기관투자자는 지배주주의 의사결정에 영향

168) 우리나라의 기업집단은 이른바 “재벌(Chaebol)”이라는 형태로 경영되고 있는 경우가 많은데, “재벌”에 대하여 영국 Oxford Dictionary 에서 “(in South Korea) a large family-owned business conglomerate”라 정의하고 있고, 이러한 재벌의 특징으로 대한민국 전체 주식시장의 시가총액의 60%가 사실상 가족 중심 경영이 이루어지고 있는 20 여개의 기업집단에 의하여 구성되고 있으며 그로 인하여 사회 계층 사이에 불평등이 심화되는 등 문제를 갖고 있다는 분석 자료를 찾아볼 수 있다(「Perpetuating inequality-To those that have」, 《Economist》, 2015. 4. 18.자 기사 참고).

169) 이철송, 앞의 책, 473 면~474 면.

을 받는 경우가 많다.¹⁷⁰⁾ 결과적으로 자연인인 지배주주가 직접 보유하고 있는 주식 비중이 높지 않더라도, 계열회사가 보유하고 있는 주식으로 기업집단 내에서 이루어지는 중요한 의사결정에 영향력을 행사할 수 있게 되는 것이다. 원래 회사의 지배는 궁극적으로 주주총회의 결의에서 그 근원적 정당성이 주어지고, 다양한 주주 사이의 이해관계가 절충되어 조화를 이루는 것이며 상호 감시 작용을 하는 것인데, 현실적으로는 사전에 경영주 또는 지배주주의 의지에 따라 의사가 형성되고, 주주총회는 이에 대한 법적 정당성만 부여하는 주인기구로서의 기능밖에 하지 못하고 있다.¹⁷¹⁾

우리나라의 기업집단에서 이루어지는 의사결정 절차의 위와 같은 성격을 고려하였을 때, 기업집단을 나타내기 위하여 사용하는 기업 CI 등에 대한 상표권의 처분에 대한 의사결정 역시 현실적으로는 기업집단의 지배주주의 의사에 의하여 결정될 가능성이 매우 높다고 할 것이다. 상표권이 회사의 중요한 자산에 해당하는 것으로 판단되는 경우에도 오늘날의 의사결정 구조를 고려할 때, 상표권의 처분에 관하여 결과적으로 기업집단의 지배주주의 의사가 가장 강하게 반영될 것이고, 상표권이 회사의 중요한 자산으로 인정되지 않는 경우에는 지배주주의 의사의 영향력이 더욱 커질 것이다.

다. 소결

상표법에 의하여 출원·등록이 된 CI 등은 그 회사의 중요한 자산으로 인정될 수도 있고 그렇지 않을 수도 있으나, 현실적으로 우리나라에서 기업집단 내부의 의사결정 과정을 고려할 때, 기업집단을 나타내는 CI 등에 대한 상표권이 이를

170) 이철송, 앞의 책, 474 면.

171) 이철송, 앞의 책, 474 면~475 면.

보유하는 기업의 중요한 자산에 해당하는가 여부와 관계없이 결과적으로 각 기업집단의 지배주주의 의사에 따라 상표권의 처분이 결정될 것이다. 특히 앞의 제2장 제2절에서 살펴본 바와 같이 상표권의 귀속 조정을 통하여 기업집단 내부에서 적법하게 이익을 분여할 수 있기 때문에, 대부분의 기업집단은 사실상 지배주주의 의사에 의하여 상표권의 귀속을 결정하고 다만 그 상표권 귀속을 전제로 상표법 등의 원리에 따라 그 상표권을 관리하는 방식을 취하는 경우가 많을 것이다.

정리하면, 기업집단 내에서의 상표권의 귀속 또는 처리는 제4장 제1절에서 살펴본 상표법의 원리도 적용되지만, 사실상 해당 기업집단의 지배주주의 의사에 따라 결정된다고 할 수 있다. 즉 기업집단의 지배주주의 의사에 따라 상표권의 귀속을 정하되, 상표법의 원리 및 관련 판례를 고려하여 지배주주의 의사가 관철될 수 있는 방향으로 의사결정이 이루어질 것이다. 다만 각 기업집단이 각자 자신의 상표권을 관리하기 위하여 상표법에 따른 절차를 준수하는 형태를 취하기 때문에, 기업집단 사이에서 상표권 귀속에 관하여 합의가 되지 않을 경우에 비로소 상표법 및 그에 대한 기존 판례의 기준이 적용될 것이다. 이러한 점을 고려하였을 때, 사실상 각 기업집단 또는 회사의 지배주주의 이해관계에 따라 결정되었을 수도 있는 상표권의 귀속을 상표법이 정한 절차에 따라 출원·등록되었다는 이유만으로 세법상 상표권의 귀속에 그대로 적용하는 것은 타당하지 않다고 할 것이다.

2. 공정거래법상 상표권 귀속 판단기준의 사실상 부재

공정거래법상으로도 기업집단 내부에서 상표권 사용료의 지급 및 수취와 관련하여, 동일한 기업집단에 속한 계열회사의 입장에서는 공정거래법 제23조 제1

항의 불공거래행위 중 제7호의 부당지원행위 및 동조 제2항의 위 지원을 받는 행위가 문제될 수 있다. 특히 공시대상 기업집단의 공정거래법상 특수관계인으로 판단되는 지배주주 등이 자연인인 경우, 그 자연인이 상당한 비중의 주식을 보유하고 있는 계열회사가 다른 계열회사 등으로부터 정상적인 거래보다 상당히 유리한 조건으로 거래를 하거나 회사에 상당한 이익이 될 사업기회를 제공 받는 등의 거래가 있을 경우에는 공정거래법 제23조의2에 따라 특수관계인에 대한 부당한 이익제공으로서 금지된다. 그러나 상표권 사용료의 지급 및 수취를 통하여 적법한 방식으로 기업집단 내부의 부를 서로 이전하게 되었고, 이를 규제하는 것이 현실적으로 어렵다는 점이 문제라는 것은 앞의 제2장 제2절에서 살펴본 바와 같다.

이렇게 기업집단 내의 특정 계열회사 또는 지배주주에 부당한 이익이 되는 방식으로 상표권 사용료의 지급 및 수취가 이루어지는 경우, 공정거래법에서는 해당 행위를 금지하고 과징금 등을 부과하도록 정하고 있고, 공정거래법 시행령 제38조 제3항 및 [별표 1의3]에서 특수관계인에게 부당한 이익을 귀속시키는 행위의 유형 또는 기준에 관하여 정하고 있다. 그러나 [별표 1의3]의 기준을 보면, “상당히 유리한 조건”, “정상적인 거래에서 적용되는 대가보다 상당히 낮거나 높은 대가로 제공하거나 거래하는 행위” 등과 같이 공정거래위원회의 판단이 필요한 개념들로 구성되어 있어, 공정거래위원회의 판단 또는 다양한 사례의 축적이 없으면 그 구체적인 의미를 파악하기 어렵다. 그런데 기업집단 내부에서의 상표권 사용료에 관하여 문제가 제기되기 시작한 것이 최근의 일이고, 이와 관련한 자료도 없는 상태여서 사실상 공정거래법의 기준으로 상표권의 귀속에 관하여 판단할 수 없다.

실제로 공정거래위원회도 2018. 1. 30.자 보도자료를 통하여, 현재 상표권 사용료의 귀속 및 판단 기준, 평가 기준 등에 관하여 공정거래위원회가 일률적인

입장을 제시한 것은 아니고, 향후 공시를 강화하여 시장에서 해당 상표권 사용료의 수취 등이 적정한지 평가받을 수 있도록 하고 사익편취의 가능성이 있을 경우 구체적인 사정에 따라 공정거래위원회가 규제할 수 있다고 하면서 공정거래법상 기업집단 내부에서 사용되는 CI 등에 대한 상표권의 귀속에 관한 일반적인 기준을 제시하지는 않고, 향후 기업집단들의 공시자료 및 현황 분석을 통하여 기업집단 내부에서의 상표권 사용료 지급 및 수취와 관련한 문제를 해결할 것이라는 입장을 밝히고 있을 뿐이다.¹⁷²⁾

3. 소결

현행 상법 및 공정거래법 하에서 기업집단 내부에서의 상표권의 귀속에 관하여는 앞에서 살펴본 바와 같이 현실적으로 해당 기업집단의 지배주주의 의사에 의하여 결정될 가능성이 매우 높다고 할 수 있다. 우리나라의 기업집단의 지배구조의 성격상, 기업집단에 속하는 계열회사가 사용하는 상표권을 상법상 중요한 자산으로 보는 경우이거나 중요한 자산으로 보지 않는 경우이거나 해당 자산의 처분에 관하여 지배주주의 의사가 가장 절대적인 영향력을 발휘하기 때문이다. 아무리 상표권이 회사의 중요한 자산으로 판단되어 그 처분을 위하여 상법상 주주총회의 특별결의 및 이사회결의 등이 필요하다 하더라도, 우리나라의 기업집단의 지배주주는 자신이 보유한 주식 및 자신이 주식을 보유하고 있는 다른 계열회사를 통하여 기업집단 전체를 지배하기 때문에, 의사결정 절차가 복잡하여지는 것이 기업집단 내부의 의사결정에 지배주주의 영향력을 줄이는 데에는 사실상 기여하지 못한다. 또한 공정거래법상 시정조치 또는 과징금 부과 등을 통하여 지배주주의 부당한 이익 편취를 막을 수 있는 방법은 규정되어 있

172) 공정거래위원회, 앞의 2018. 1. 30.자 보도자료, 6 면.

으나, 어떤 행위가 지배주주의 부당한 이익 편취에 해당하는지에 관한 판단 기준에 대하여는 법률에 직접적인 규정이 없는 것이 현실이다. 오히려 지배주주의 의사에 따라 상표권 등의 귀속을 결정한 후 상표법에 따라 그 상표권을 관리할 뿐이고, 상표권의 귀속에 관한 분쟁이 발생하지 않는 한 그에 관한 상표법의 해석 원리 등도 기업집단의 상표권 귀속 결정에 영향을 주지 못한다.

즉 우리나라에서 기업집단에서의 의사결정 방식 및 상표권 관리 방식 등을 고려할 때, 상표법의 원칙적인 입장에 따라 출원·등록된 내용에 따라 결정된 상표권자가 누구인가를 기준으로 세법상 상표권의 귀속을 판단하는 것은 적절하지 않은 것으로 생각된다. 왜냐하면, 실질과세원칙 및 응능부담의 원칙 등 과세형평의 실현을 목적으로 하는 세법의 입법 목적을 고려할 때, 해당 기업집단의 지배주주의 의사에 따라 해당 CI 등에 대한 상표법상 출원·등록을 진행하는 계열회사가 정해지는 상황에서 별도로 법원 등의 판단이 없으면 등록주의 원칙에 따라 상표권자를 형식적으로 결정하는 상표법의 기준을 그대로 납세의무자 결정에 적용하는 것은 세법의 원칙에 오히려 부합하지 않을 수 있기 때문이다. 다만 상표법의 해석원리상 상표권자로 출원·등록된 자를 정당한 상표권자로 인식하기 어려운 사정이 있을 경우에는, 누가 상표 자체의 가치를 창출하거나 그 가치 유지를 위한 비용을 부담하였는가 및 소비자들의 인식을 기준으로 상표권자로 출원·등록된 자가 상표권자로서 권리를 남용할 수 없도록 하고 있는데, 이러한 측면은 세법상 상표권의 귀속을 결정할 때 반영될 수 있는 요소가 될 것이다. 세법상 납세의무자를 결정할 때 경제적으로 과세대상과 관련된 이익을 얻은 자가 누구인지 또는 그에 대한 비용을 부담하는 자가 누구인가는 다음 절에서 살펴볼 바와 같이 중요한 고려대상이 되기 때문이다. 이에 이하에서는 세법상 상표권의 귀속을 판단할 때, 어떤 점을 고려하여야 할 것인지에 대하여 구체적으로 검토하고자 한다.

제3절 세법상 상표권 귀속의 판단

1. 문제의 소재

현재 우리나라의 기업 집단들은 각 기업의 의사결정 및 상표법이 정하는 바에 따라 CI 등에 대한 상표권 귀속을 정하고, 그에 따라 회계처리 또는 세무처리 등을 진행하고 있다. 앞에서 살펴본 바와 같이 결과적으로 지배주주의 의사가 상표권의 처분에 관한 의사결정에 중요한 영향을 미치고 그에 따라 필요한 절차만 상표법에 따라 진행하기 때문에, 형식적으로 상표권자로 등록된 자를 상표권자로 판단하는 상표법의 기본적인 입장과 실질과세원칙을 바탕으로 하는 세법의 입장 사이에 상충이 발생할 수 있다. 특히 상표권의 지급 및 수취가 세법상 부당행위계산부인에 해당할 것인가를 판단함에 있어 각 기업의 지배주주의 의사가 반영된 상표법 해석 결과를 그대로 세법 해석에 적용하는 것은 타당하지 않을 수 있다. 아래에서는 우리나라 법원과 조세심판원 등에서 과세를 위하여 상표권 또는 다른 지적재산권의 귀속을 어떤 기준에 따라 판단하였는지 살펴본 후, 우리나라 기업집단들의 CI 등의 운용과 관련하여 예상 가능한 사례를 생각해보고, 그에 따라 현행 세법 하에서 어떤 기준에 따라 상표권의 귀속을 파악하여야 할 것인지 생각해 보겠다.

2. 상표권 귀속이 문제된 실제 사례의 검토

가. 상표권 귀속 판단에 관한 국내 법원 및 조세심판원의 입장

과세행정상 상표권의 귀속이 문제가 되어 우리나라의 조세심판원에서 직접 다뤄진 사례들을 살펴보겠다. 그러나 앞에서 검토한 바와 같이 우리나라에서 CI의 개념이 도입되고 그에 따라 각 계열회사 사이에 상표권 사용료를 수취하여야 한다는 인식이 발생한 것은 1990년대 이후이기 때문에, 법원에서 납세의무를 판단함에 있어 상표권 등의 귀속을 독자적인 쟁점으로서 판단한 법원의 사례를 찾는 것은 쉽지 않다. 다만 최근 상표권 사용료 수취에 관한 기업의 인식이 달라지면서, 조세심판원에서 상표권의 귀속에 관하여 독자적으로 검토한 사례가 늘어나고 있다. 관련 사례를 살펴보면 다음과 같다.

i) 조심 2015서4633, 2016. 4. 18. 결정¹⁷³⁾

청구법인은 은행업을 영위하는 사업자로서 쟁점이 된 상표권[이하 i)에서 “쟁점 상표권”이라 한다]을 독점적으로 소유·관리하면서 청구법인의 8개 계열회사들[이하 i)에서 “쟁점 계열회사들”이라 한다]에 영업상 목적으로 쟁점 상표권을 사용하도록 허용하면서, 이에 대한 사용대가를 별도로 지급받지 않고 있었다. 청구법인에 대한 법인세통합조사를 실시하던 조사청은 쟁점 상표권을 영업상 목적으로 사용한 데 따른 정당한 사용료를 직전년도 순매출액(영업수익-내부거래수익-광고선전비)의 0.2% 상당액(이하 “쟁점 상표권 사용료”라 한다)으로 보아 이를 익금산입하여 그 과세자료를 처분청에 통보하였고, 처분청에 위 사안에 대하여 부당행위계산부인 규정을 적용하여 청구법인에게 법인세를 경정·고지하였다.

이에 대하여 청구법인은 ① 청구법인이 쟁점 상표권을 상표법에 따라 출원·등록한 상표권의 명의자이나, 쟁점 상표권의 가치 형성에 쟁점 계열

173) 동지 결정: 조심 2016 서 4336, 2017. 2. 8. 결정; 조심 2015 부 2107, 2016. 5. 16. 결정; 조심 2017 서 1362, 2017. 5. 24. 결정 등 다수 참고.

회사들이 공동으로 기여하였고, 쟁점 상표권은 청구법인이 단독으로 매각 또는 대여할 수 있는 자산이 아니라는 점에서 사실상 청구법인과 쟁점 계열회사들이 쟁점 상표권을 공동으로 보유하는 것으로 보아야 하고, 이미 그룹 광고비를 분담하고 있는 쟁점 계열회사들로부터 쟁점 상표권 사용료를 또다시 수취하는 것이 경제적으로 불합리하다는 점, ② 금융소비자들은 회사 자체의 브랜드보다 과거 실적 등 다른 요소를 기준으로 금융기관을 선택하므로 쟁점 상표권이 쟁점 계열회사들의 영업수익에 미치는 영향은 미미하다는 점, ③ 각 쟁점 계열회사들이 쟁점 상표권 외에 다른 상표를 혼합하여 사용함으로써 개별적으로 각 브랜드의 가치를 형성한 것이어서, 청구법인이 쟁점 상표권 사용료를 수취하는 것이 오히려 불합리하다는 점, ④ 상표권 사용료 수취업무는 현행 은행법상 부수업무에 명시적으로 규정되어 있지 않은 업무로, 금융위원회나 금융감독원의 명확한 처리방침이 없는 이상 청구법인이 쟁점 상표권 사용료를 수취하지 않는 것을 부당하다고 할 수는 없는 점 등을 들어, 청구법인이 쟁점 계열회사들로부터 쟁점 상표권 사용료를 수취하지 않은 것은 정당하다고 주장하였다. 그 외에 위 사안이 법인세법상 부당행위계산부인의 대상에 해당한다 하더라도 처분청이 산정한 쟁점 상표권의 시가 산정 방식은 법인세법상 근거가 없는 것이어서 처분청이 산정한 쟁점 상표권 사용료는 시가에 해당하지 않는다는 주장도 하였다.

이에 대하여 처분청은, ① 청구법인은 쟁점 상표권의 명의인으로서 CI 리뉴얼 작업을 하거나 CI 유지보수대행계약을 체결하여 쟁점 상표권을 직접 관리하고 있고, 쟁점 상표권 소송이 일어났을 때에도 소송비용을 지출하는 등 청구법인은 쟁점 상표권의 가치 형성 및 유지를 위하여 책임을 지고 관리하고 있으나, 쟁점 계열회사들은 특별한 기여가 없다는 점,

② 상표는 과거 동일한 명칭 또는 표시 하에 공급된 재화의 품질에 의하여 형성된 명성과 신인도로서, 마케팅 활용에 중요하게 이용되는 것이고, 금융기관인 쟁점 계열회사들도 마찬가지로 쟁점 상표권 사용으로 광범위한 마케팅 활동을 통한 고객유치 및 수익증진을 달성할 수 있었다는 점, ③ 쟁점 상표권은 대부분은 청구법인의 기여와 노력으로 그 가치가 형성되었고, 청구법인이 쟁점 계열회사들의 기여도를 판단할 수 있는 근거자료를 제시하지 못하고 있다는 점, ④ 은행법상 명시적인 규정은 없으나, 은행법 제27조의2 제2항에 따라 상표권 사용료 수취업무를 부수업무로 신고하여 금융위원회의 제한이 없으면 운영 가능하다는 점 등을 이유로, 청구법인의 주장을 반박하였다. 또한 처분청이 산정한 쟁점 상표권 사용료는 국내 기업들 사이에 널리 통용되는 상표권 사용료 산정방식을 준용한 것이므로, 이는 객관적이고 합리적인 방법에 의하여 평가한 시가로 볼 수 있다고 주장하였다.

이에 대하여 조세심판원은 처분청의 주장을 그대로 받아들여 청구법인이 쟁점 계열회사들로부터 쟁점 상표권 사용료를 수취하지 않은 것은 법인세법상 부당행위계산부인에 해당한다고 하면서, 상표권 사용료는 처분청이 산정한 방식을 그대로 인정하여 청구법인의 주장을 받아들이지 않았다.

ii) 조심 2015서4827, 2018. 1. 19. 결정¹⁷⁴⁾

청구법인은 건설업을 주된 사업으로 하는 법인으로, 1994. 11. 29. 출원을 시작으로 여러 상표에 대하여 상표권[이하 ii)에서 “쟁점 상표권”이라

174) 이 결정례는 상표권의 귀속에 관한 판단 외에도 다양한 쟁점을 담고 있으나, 여기서는 해당 논문의 주제와 관련이 있는 사실관계 및 청구법인·처분청의 주장, 조세심판원의 판단 등만 검토하겠다.

한다]을 소유하고 있는데, 쟁점 상표권을 사용하고 있는 청구법인의 계열 회사들로부터 그 사용에 대한 사용료를 받지 않고 있었다. 이에 대하여 처분청은 청구법인이 독점적으로 계열회사들에 쟁점 상표권을 무상으로 제공한 것으로 보아, 그 사용료에 대하여 법인세법 제52조의 부당행위계산부인 규정을 적용하여 청구법인이 미수취한 쟁점 상표권의 사용료에 해당하는 금액을 익금산입하여 법인세 과세처분을 하였다. 이 때 사용료에 대하여는 청구법인의 계열회사가 작성한 ‘브랜드정책 검토보고서’ 상의 방법[(당해 계열회사 매출액-광고선전비)×요율(일반법인 0.23%, 금융법인 0.1%)]에 따라 계산하여, 쟁점 사용료를 산출하였다.

이에 청구법인은 ① 실질적으로 청구법인이 속한 기업집단을 나타내는 상표권은 2개뿐이고, 청구법인 및 6개의 계열회사가 공동으로 상표권을 등록하여 사용하고 있다는 점, ② 위 ‘브랜드정책 검토보고서’는 지주회사가 관련 상표권을 매수하였을 때를 전제로 하여 산출된 사용료로, 지주회사가 아닌 청구법인에 그대로 적용하는 것은 타당하지 않다는 점, ③ 청구법인의 쟁점 상표권의 전제가 된 상호에는 재산적 가치도 없고, 오히려 부정적 이미지만 강해서 2017. 10. 해당 상호를 변경하였다는 점, ④ 쟁점 상표권의 가치가 얼마나 성숙하였는지 판단하기 어려우며, 단순히 청구법인이 속한 기업집단의 재계 매출액 서열이 24위라는 이유만으로 쟁점 상표권에 재산적 가치가 있다고 판단하는 것은 자의적이라는 점, ⑤ 청구법인이 청구외법인에 대하여 소송을 제기한 것은 쟁점 상표권 사용료의 대가 청구를 위한 것이 아니라, 청구법인의 상호와 실질적으로 동일한 상호를 쓰는 청구외법인으로 인하여 소비자에게 혼란이 발생하는 것을 방지하기 위한 것이었으므로, 청구법인의 계열회사에 관련 청구를 전혀 하지 않은 것을 부당하다고 볼 수는 없다는 점, ⑥ 쟁점 상표권에 대하여 상표

권 등록을 한 청구법인 및 6개 법인은 그 상표권에 대하여 서로 완벽하게 동등한 권리를 갖고 있고, 누가 더 우월한 지위에 있다고 할 수 없다는 점 등을 근거로 처분청의 과세처분이 부당함을 주장하였다.

처분청은 ① 쟁점 상표권이 청구법인을 포함하여 7개 법인의 명의로 상표권 등록이 되어 있으나, 청구법인의 계열회사가 작성한 ‘브랜드정책 검토보고서’를 살펴보면 위 상표권은 실질적으로 청구법인이 소유한 상표권을 계열회사들에게 청구법인이 영위하는 업종에 한하여 사용할 수 있도록 허용하여 준 것으로 보아야 한다는 점, ② 상표권 사용료 산정과 관련하여, 위 ‘브랜드정책 검토보고서’에서 산정한 사용료 수수료를 자체가 주요 기업의 사용료 수수료율의 범주 내에 포함되는 것으로, 그 수수료를 시가에 해당한다고 볼 수 있다는 점, ③ 청구법인이 속한 기업집단은 세계 24위로 쟁점 상표권 및 브랜드 가치가 인정되는 기업집단이므로, 쟁점 상표권의 재산적 가치가 성숙되어 있지 않다는 청구법인의 주장이 타당하지 않다는 점 등을 근거로 청구법인의 주장을 반박하였다.

이에 대하여 조세심판원은 상호의 문자 및 도형, 결합상표에 대한 상표권 등까지 고려하면, 쟁점 상표권과 관련하여 청구법인을 포함한 10개의 계열회사가 공동으로 등록한 것으로 나타나고, 이러한 쟁점 상표권 등을 포함하는 브랜드 사용을 통하여 기업에 대한 신뢰도 증가, 회사 이미지 및 지명도 상승, 광고 효과, 매출증대 등의 효과를 얻었으므로, 청구법인을 포함한 10개의 계열회사가 쟁점 상표권에 대한 사용료를 공동으로 수취하여야 한다고 판단하였다. 다만 상표권 사용료에 관하여는 단순히 ‘브랜드정책 검토보고서’의 평가 방법이 객관적이고 합리적인 방법이라 하면서, 처분청의 판단을 받아들였다.

iii) 국심 2007중903, 2008. 2. 27. 결정¹⁷⁵⁾

청구법인은 도소매업을 주된 사업으로 하는 법인으로, 지게차의 국내외 판매업무 및 해외판매망에 대한 총괄관리를 수행하는 등 실질적으로 본사의 기능을 하고 있었다. 청구외법인은 지게차를 제조하는 법인으로, 미국기업의 출자로 설립되었다가 그 미국기업이 파산하자 청구법인의 대표이사가 인수한 기업이다. 통상 청구법인은 판매, 청구외법인은 제조라는 업무를 명확하게 분업을 하여 사업을 하고 있었다. 한편 청구법인은 미국의 A법인[이하 iii)에서 ‘A법인’이라 한다]의 ‘클라크’라는 상표 사용을 위하여 A법인과 상표권 사용 계약을 체결하여, 상표권 사용료를 A법인에 지급하고 그에 따라 세무처리를 하였다.

처분청은 지게차를 제조하는 법인은 청구외법인이고, 청구법인과 청구외법인은 법인세법상 특수관계가 있는 자이므로 법인세법 제52조에 따라 청구법인이 청구외법인을 대신하여 상표권 사용료를 부담하였다고 보아 청구법인이 지급한 상표권 사용료 전액을 손금불산입하여 법인세 경정고지를 하였다.

이에 조세심판원은 청구법인은 ‘판매’를 주된 업무로 하는 법인으로 고객판매과정에서 ‘클라크’라는 A법인의 지명도 높은 상표를 다양하게 활용할 필요가 절실하다는 점, 제조법인인 청구외법인은 독자적으로 상품을 생산하여 판매하는 구조가 아니라 판매회사인 청구법인의 주문에 의하여 상품을 생산·제조하여 청구법인에 공급하는 방식으로 사업을 영위하였기 때문에 청구외법인이 특별히 A법인의 상표를 사용할 필요가 없다는 점, A법인의 상표 가치를 활용하기 위하여 필수적인 광고선전비도 청구법인

175) 상표권의 귀속 자체가 쟁점이 된 사례는 아니지만, 상표권 사용료를 누가 부담하여야 하는가가 쟁점이 된 사례로 상표권의 귀속 판단에 대한 조세심판원의 입장을 보여 준다.

이 전담하여 지출하고 있었고, 이에 대하여 A법인과 합의가 있었다는 점 등 다양한 사정을 고려할 때, 청구법인이 A법인에게 단독으로 상표권 사용료를 지급한 것이 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 벗어났다고 보기 어렵다고 판단하였다.

iv) 국심 2007서3533, 2008. 7. 25. 결정

청구인이 개인 사업을 운영하면서 쟁점 상표권을 청구인 명의로 등록·출원하다가, 1996년 청구외법인에 위 개인 사업을 포괄적으로 양도하였다. 이 과정에서 청구인 명의로 등록·출원된 쟁점 상표권을 청구외법인에게 상표권 존속기간 동안 사용하도록 허락하고, 그 사용대가로서 상표권의 출원·등록비용 및 관리비용 등을 청구외법인이 부담하도록 하는 통상 사용권 설정계약을 체결하였다. 이 계약에 따라 청구외법인은 상표권 출원·등록비용[이하 iv)에서 “쟁점금액 ①”이라 한다]을 지출하고 장부상 청구외법인의 무형자산으로 계상하여 감가상각을 해왔고, 청구인의 쟁점 상표권 중 일부에 대하여 전용사용권 설정계약을 체결한 후 매년 상표권의 사용대가로서 일정 금액[이하 iv)에서 “쟁점금액 ②”라 한다]을 청구인에게 지급하기로 하였으나, 실제로 청구외법인은 2005년 및 2006년 쟁점금액 ② 금액을 청구인에게 지급하지는 않았고 이에 별도로 종합소득세 신고 등을 진행하지는 않았다.

이에 처분청은 쟁점금액 ① 및 쟁점금액 ②에 대하여 실질적으로 상표권 등의 대여에 따른 청구인의 사업소득에 해당하는 것으로 보아, 위 쟁점금액들에 대하여 부가가치세 및 종합소득세 등 과세처분을 하였다. 청구인은 쟁점 상표권은 명의만 청구인일 뿐 실질적인 소유자는 청구외법인이므로, 그 출원·등록 및 관리를 위하여 청구외법인이 지출한 위 쟁점

금액들은 청구인의 소득이 될 수 없다고 주장하며 이 사건 심판을 청구하였다.

조세심판원은 이에 대하여 청구인의 운영하던 개인 사업이 법인으로 전환되면서 쟁점 상표권을 청구외법인의 무형자산으로 계상하고 감가상각을 해 왔고, 비록 상표권 등록부상 쟁점 상표권의 명의는 청구인으로 기재되어 있다 하더라도 법인전환 이후에는 실질적으로 청구외법인이 쟁점 상표권을 개발·관리하는 법인의 자산으로 보인다고 하면서, 청구인의 청구를 인용하였다. 조세심판원은 처분청의 과세처분을 취소하면서, 실질과세원칙에 대한 국세기본법 제14조를 근거 규정으로 명시하였다.

v) 조심 2014서1299, 2015. 4. 15. 결정

甲법인은 2011년 제지업을 시작하면서 기존에 제지업을 영위하고 있던 청구법인 및 청구외법인(청구법인과 청구외법인은 법인세법상 특수관계인 관계에 있다)으로부터 쟁점 상표권 사용을 허락받아 제지시장에 성공적으로 안착하였다. 甲법인은 외부 전문기관의 컨설팅을 통하여 청구법인과 청구외법인에 청구법인의 직전 3개년 평균 매출액 비율로 안분하여 상표권 사용료를 지급하고 있다. 쟁점 상표권은 청구법인과 청구외법인이 공동으로 보유하고 있는데, 청구법인과 청구외법인의 매출액 비율에 따라 청구법인은 甲으로부터 전체의 50%에도 현저히 미치지 못한 금액을 상표권 사용료로 받아왔다.

상표권 사용료를 위와 같이 안분하게 된 기준 및 배경은 ① 높은 매출액을 가진 기업이 해당 상표권에 대한 가치형성에 기여도가 높다고 볼 수 있다는 점, ② 매출액이 높은 청구외법인의 인지도 및 선호도가 청구법인보다 높다는 점, ③ 현재 상표권 사용료 징수 및 배부에 관한 기준이

정립되어 있는 많은 상황에서 기업이 선택할 수 있는 가장 합리적인 대안은 외부기관의 평가 및 컨설팅밖에 없다는 점, ④ 청구법인과 청구외법인은 공동으로 부담하는 광고선전비를 매출액 비율로 분담하여 왔고, 50% 미만의 광고선전비를 부담하는 청구법인이 상표권 사용료 전체 중 50% 이상을 지급받는 것이 오히려 법인세법상 부당행위계산부인에 해당할 수 있다는 점 등이 있었다.

이에 대하여 처분청은 ① 상표권 사용료 산출시에는 해당 상표권을 사용하는 업체의 매출액을 기준으로 산정하는 것이 합리적이거나, 산출된 사용료를 상표권을 공동으로 보유한 회사별로 배부할 때에는 각 회사의 상표권 보유비율로 배부하는 것이 합리적이라는 점, ② 청구법인과 청구외법인은 상표권을 공동으로 출원·등록하였고, 특허출원비용을 균등하게 부담하였다는 점, ③ 통상 동기·등록을 요하는 자산의 경우 별도로 지분을 표시하지 않은 때에는 동일 지분을 보유한 것으로 보아야 한다는 점 등을 근거로, 청구법인이 甲법인으로부터 쟁점 상표권 사용료를 50% 미만으로 배부받음으로써 특수관계에 있는 청구외법인에게 쟁점 상표권 사용료의 50% 금액과의 차액만큼 이익을 분여하였다고 보아 이 사건 법인세 경정·고지를 한 것이다.

조세심판원은 ① 쟁점 상표권의 시장지배력은 양사의 매출액과 상관관계가 있으므로 그 경제적 실질에 따라 매출액을 기준으로 안분하는 것이 타당하다는 점, ② 청구법인은 사전에 청구외법인에게 쟁점 상표권의 평가를 의뢰하여 청구외법인은 회계법인을 통하여 쟁점 상표권 가치를 산정하였고, 해당 회계법인은 쟁점 상표권으로부터 발생하는 미래현금흐름의 위험이 반영된 적절한 할인율로 할인하는 로열티면제법을 이용하여 쟁점 상표권의 가치를 산정하여 매출액 기준과 투입원가 기준으로 안분

하는 방안을 제시하였으며, 청구법인은 동 평가내용을 토대로 과거 매출액 기준으로 쟁점 상표권 사용료를 배분한 점, ③ 청구외법인의 2011 사업연도 결손금에서 쟁점 상표권 사용료가 차지하는 비중이 2.9% 수준으로 나타나 당초부터 이익을 분여할 의도는 없었다는 청구법인의 진술이 신빙성이 있어 보이는 점 등에 비추어 쟁점 상표권 사용료를 매출액 기준으로 배분하는 것이 타당하다고 판단하여, 청구법인의 청구를 인용하였다.

납세의무자를 결정함에 있어 상표권의 귀속에 관한 조세심판원의 결정례들을 살펴보면, 상표권 귀속을 판단할 때 어떤 기준에 따라야 한다는 명시적인 규정이 존재하지 않은 상황에서 2018년의 조세심판원의 결정례[위 ii)번 사례]에서와 같이 법인세법 제52조 외에 적용 근거에 관한 규정을 명확하게 제시하지 않고 있는 사례도 있으나, 그 외의 기존 결정례를 살펴보면 여러 가지 판단 근거와 함께 세법의 일반원칙 중 하나인 실질과세원칙에 관한 국세기본법 제14조를 직접 적용하여 상표권 귀속에 관한 최종 판단을 한 사례를 찾아볼 수 있었다. 조세심판원은 상표법상 상표권자가 누구로 등록되어 있는가라는 기준을 과세행정의 차원에서 상표권의 귀속을 판단할 때 참고 자료로 보았을 뿐 납세의무 유무를 가리는 중요한 기준으로 보지는 않았다.

조세심판원 결정례에서 사용된 상표권 귀속에 관한 판단 기준을 살펴보면, 실제로 관련 상표권을 사용하는 자가 누구인지, 누구의 비용과 책임으로 상표권의 가치가 유지되고 있는지, 상표권의 가치를 영업에 활용하는 자가 누구인지 등을 기준으로 삼고 있다. 상표권을 공동으로 보유하게 되는 자들이 상표 등록 당시 합의한 상표권 보유비율이나 쟁점이 된 상표가 부착된 상품 등을 생산한 자가 누구인가 등과 같이 상표가 실제로 사용되기 전에 확정된 사실관계는 세

법상 상표권의 귀속을 판단할 때 중요한 기준으로 사용되지 않았다. 오히려 쟁점이 된 상표가 부착된 상품을 생산한 자가 아니라 그 상품에 부착된 상표 자체를 관리하고, 그 관리를 위하여 비용과 책임을 부담하는 자가 누구인가와 같이 해당 상표가 실제로 사용되는 방식이 상표권 귀속 판단시 중요한 판단기준이 되었다. 다만 위 조세심판원의 결정례에서는 위의 판단기준으로 사용된 내용들 사이에 어떤 점을 우선으로 판단하여야 하는지 또는 위의 조건 중 가장 전제가 되는 기준은 무엇인지에 관한 구체적인 판단은 드러나 있지 않고, 위의 요소들을 열거한 후 해당 요소들을 종합할 때 세법상 상표권의 귀속이 특정 당사자에게 귀속된다는 형식으로 판단을 하였다.

이하에서는 이와 관련하여 다른 나라에서는 실제 사례에서 상표권의 귀속을 어떻게 결정하는지 살펴보고, 우리나라의 사례와 어떤 차이점이 있는지, 어떤 점을 차용할 수 있을 것인지 생각해보겠다.

나. 상표권 귀속 판단에 관한 해외 사례

상표권의 귀속 및 가치 판단에 관하여 DHL의 상표권 귀속에 관한 미국 항소법원의 판결¹⁷⁶⁾(이하 “DHL 판결”이라 한다)을 살펴보고자 한다. DHL 판결은 비록 정상가격에 관한 판결이지만, 그 판단 과정에서 미국 이외의 영역에서 상표의 가치 형성 및 유지를 위하여 노력한 DHLI에게 세법상 상표권을 귀속시킬 수 있는지와 관련하여 상표권의 법률적 귀속 및 상표권의 가치 평가에 관한 논의를 찾아볼 수 있어, 위 DHL 판결을 살펴본 후 그 논의 중 우리나라에서의

176) DHL Corporation and Subsidiaries v. Commissioner of Internal Revenue, Commissioner of Internal Revenue v. DHL Corporation and Subsidiaries, DHL Corporation and Subsidiaries v. Commissioner of Internal Revenue, DHL Corporation and Subsidiaries v. Commissioner of Internal Revenue, 285 F.3d 1210 (9th Cir. 2002).

세법상 상표권 귀속에 관한 판단시 어떤 점을 참고할 수 있을 것인지 검토하겠다. 이하에서는 DHL 판결 중 이 논문의 주제인 상표권의 귀속 및 그 가치평가에 관한 사실관계 및 가치 평가와 관련된 부분만 살펴보기로 한다.

1) 사실관계

DHL 판결에서 상표권과 관련된 부분의 사실관계는 다음과 같다. DHL은 1969년 미국 캘리포니아에서 설립되었고, 처음에는 미국 내 중요한 문서 또는 소포 등을 하와이와 캘리포니아 사이에 배송하는 업무를 수행하였다. 이후 DHL에는 새로운 투자자들이 합류하였고, DHL은 해외 업무를 위하여 1972년 홍콩에 DHLI를 설립(DHL이 DHLI의 주식 99%를 보유)하여 사업을 확장하였다. 다만 DHL은 주로 미국 국내의 배송 업무를 수행하였고, DHLI는 미국 외의 해외 배송 업무를 수행하였으며 그에 대한 비용은 각 회사가 각자 부담하였다. 예를 들어 미국 내에서 미국 외로 배송을 해야 할 경우, 미국 내의 배송은 DHL이 수행하고 미국 외에서의 배송은 DHLI가 수행하였다. 소비자들은 위와 같은 구체적인 배송 시스템은 알지 못하고 단순히 DHL 등이 보유한 네트워크를 활용하는 것으로 인식하였다. 그런데 DHLI가 수행하는 해외 사업은 승승장구하는 것에 반하여, DHL이 수행하는 국내 사업은 FEDEX 등 동종업체와의 경쟁으로 성공적으로 유지되지 못하고 오히려 손실이 발생하기도 하였다.

“DHL” 등 여러 가지 상표의 사용과 관련하여, 1970년대 후반부터 DHL 및 DHLI가 “DHL”이라는 상표를 전 세계에서 동일하게 사용하기 시작하였고, 이에 따라 DHL은 “DHL” 등 상표의 소유권자로서 1977년 이후 미국 내에 상표권 등록을 하였다. 미국 이외 지역의 상표권 등록은 각 국가의 상표법 준수 및 용이한 상표권 관리를 위하여 DHLI가 1983년 이후 DHLI의 명의로 비용으로

“DHL” 등의 상표권 등록을 진행하였다. 다만 DHL과 DHLI는 1974년 5년 기간의 MOA(Memorandum of Oral Agreement)를 체결하여, 위 상표의 실질적인 소유자인 DHL이 MOA가 종료될 때까지 DHLI가 해외 영업을 하면서 위 상표를 사용할 수 있도록 허락하여 주었다. 위 MOA는 1990년까지 6차례 개정되면서 유지되었다. DHL과 DHLI는 1990년 DHL이 “DHL” 등의 상표의 국내·외 소유권을 보유하면서, “DHL” 등의 상표 사용에 관하여 DHL이 미국에서 상표권을 등록하여 독점적인 상표 사용 및 서브라이센싱 권한을 보유하고, DHLI가 미국 이외에서 상표권을 등록하여 독점적인 상표 사용 및 서브라이센싱 권한을 보유하는 것으로 법률관계를 정리하였다. 다만 위 계약 관계에서 DHLI의 DHL에 대한 상표권 사용에 관한 로열티 지급에 관한 규정은 존재하지 않았다.

한편 DHL은 사업을 진행하면서 UPS 등과의 인수 합병, 루프트한자, JAL, Nissho Iwai 등의 컨소시엄(이하 “루프트한자 등의 컨소시엄”이라 한다)의 DHLI의 경영권 확보 및 “DHL” 등의 상표에 대한 상표권 확보 등과 관련하여 많은 투자자들과 협상을 진행하고 있었다. 특히 DHL의 미국 내 영업 실적이 좋지 않아 현금흐름에 문제가 생겼고, DHL이 DHLI로부터 상표권 사용에 관한 로열티를 지급받지 않는 것에 대하여 미국 IRS에서 과세를 할 가능성도 있어, DHL은 1990년 루프트한자 등의 컨소시엄과 다음과 같은 거래를 하게 되었다. 거래의 내용은 ① 루프트한자 등의 컨소시엄이 DHLI에 출자하고 이후 상황에 따라 추가 출자가 가능한 option을 인정하는 것, ② DHL은 루프트한자 등의 컨소시엄(위 컨소시엄이 DHLI에 출자를 할 것이므로 사실상 DHLI에 상표권이 이전된 것임)에게 “DHL”이라는 상표를 2,000만 달러에 이전하기로 하는 것으로 구성되었다. 위 상표권의 금액은 컨설팅 회사¹⁷⁷⁾가 평가한 상표권 가치 및

177) Bain & Co.는, DHL 이 보유한 미국 국내 상표권의 가치를 1,700 만 달러 정도로 평가하여, DHLI로부터 상표권 이전 등의 대가로 위 금액을 지급받는 것이 타당하다고 DHL에 권고하였다.

루프트한자 등의 컨소시엄과의 협상 등을 통하여 결정되었다. 단 DHL은 루프트한자 등의 컨소시엄이 위 추가 출자에 관한 option을 실행하여 상표권이 DHLI에 이전되더라도, 이전 이후 15년 동안 미국 내에서 DHLI에 추가 로열티 지급 없이 DHL 등의 상표를 사용할 수 있었다.

위 상표권 거래에 대하여 미국의 국세청은 내부적인 평가에 따라 상표권의 가치를 6억 달러 정도인 것으로 보고, DHL에 그 차액에 해당하는 세액을 추징하였는데, 국세청이 어떻게 상표권의 가치를 평가하였는지는 명확하게 드러나 있지 않다.

2) 조세법원 및 항소법원의 판단

조세법원(1심)은 상표권의 귀속에 대하여 DHL이 상표권을 보유하고 있었던 것으로 판단하였다. DHL 판결에 있어서는 미국 이외의 지역에서도 DHL이 상표권을 보유하는 자인지가 문제가 되었는데, 조세법원은 대부분의 서류와 증거에 따라 DHLI가 아닌 DHL이 상표권과 관련된 모든 권리를 보유하고 있는 것으로 판단하였다.

조세법원은 상표란 시장에서 소비자들이 상품을 식별하는 수단으로 그 상표의 가치를 유지하기 위하여 상당한 노력과 비용이 필요하지만, 상표권 자체는 상표권 사용자 licensee)의 노력이 있었다 하더라도 상표권자 licensor)에 귀속된다고 판단하는 것이 전통적인 판례의 입장이다. 미국을 포함하여 대부분의 국가들은 등록을 통하여 상표권자가 되도록 하고 있는데, 이 때 상표권자로 등록되어 있다는 사실은 해당 상표권을 보유한 자로 판단될 수 있는 가장 중요한 지표인 것으로 평가되며, 다만 상표의 가치를 유지하지 못하여 상품 등의 식별 기능을 하지 못하는 경우에, 그 상표권자가 가진 상표권이 사실상 무의미하게 되

는 것일 뿐이라고 판단하였다.

“DHL”이라는 상표에 대하여, 미국에서는 DHL을 상표권자로 등록하였고, 미국 이외의 지역에서는 DHLI을 상표권자로 등록하였다. 실제로 DHLI는 미국 이외의 지역에서의 영업도 자기의 비용과 노력으로 수행하였기 때문에, 미국 이외의 국가에서는 DHLI가 상표권자인 것으로 인정될 것이다. 다만 1970년대에 DHL이 관련 상표를 처음 미국에 등록하여 미국 시장에서 계속 사용하였다는 점, DHL이 그 상표의 보유자라는 전제에서 DHL과 DHLI가 MOA를 체결·개정하였다는 점 등을 고려할 때, 조세법원은 DHL이 DHLI와의 관계에서 미국 및 미국 이외의 국가에서 사용되는 “DHL”등에 대한 상표권의 보유자라고 판단한 것이다.

조세법원은 앞에서 본 바와 같이 DHL이 상표권의 보유자라는 전제에서 상표권의 가치 평가에 대하여 다음과 같이 판단하였다. 상표권의 가치 평가액에 관하여 DHL과 국세청 사이에 여러 가지 의견이 오고 갔는데, 조세법원은 국세청이 장부에 기재되어 있지 않은 무체재산권의 가치를 총 3억 달러로 평가한 점을 받아들였다. 조세법원은 DHL의 전 세계적인 성공에는 “DHL”이라는 상표가 기여한 점이 상당하다고 하면서, 위 3억 달러 중 절반 정도인 1억 5천만 달러를 상표권의 가치로 평가할 수 있다고 판단하였다. 또한 DHL의 사업 성격상 미국 국내 영업보다 미국 이외 지역에서의 영업이 훨씬 더 성공적이었다는 점을 고려하여, 조세법원은 1억 5천만 달러 중 미국 내 상표권의 가치가 5천만 달러, 미국 이외 지역에서의 상표권의 가치가 1억 달러로 평가된다고 하였다. 다만 미국 이외 지역에서의 상표권의 경우, DHLI가 각 국가에 상표권을 직접 출원·등록하여 상표권자로 인정되기 때문에 DHL 입장에서 DHLI가 상표권자로 등록되어 있는 상표를 사용함에 있어 온전하게 DHL의 상표권이라 주장하기 어려운 점이 있어 법률 Risk와 잠재적인 비용을 고려하여 1억 달러의 가치 중 50%를

할인하여, 미국 이외 지역에서의 상표권의 가치도 5천만 달러인 것으로 평가하였다.

한편 항소법원은 조세법원이 위와 같이 미국 및 그 이외 지역에서의 상표권이 일단 DHL에 모두 귀속된다는 전제에서, 영업활동, 성장성 등을 고려하여 미국 내에서의 상표권과 미국 이외의 지역에서의 상표권의 가치평가를 다르게 한 것과 다른 입장을 취하였다. 항소법원은 DHLI가 미국 이외의 각 국가에서 자기의 비용과 부담으로 상표권을 직접 등록하고, 그 상표권의 가치를 유지하기 위하여 노력하였다는 점, 실제로 미국 이외 지역에서의 성공으로 “DHL”이라는 상표의 가치가 제고될 수 있었다는 점, DHL과 DHLI의 협력으로 “DHL”이라는 상표의 가치가 상승하였다는 점 등을 고려하여, DHL이 DHLI에게 상표 등을 사용할 수 있도록 권한을 부여하였다 하더라도 미국 이외 지역에서의 상표권자는 DHLI인 것으로 판단하였다. 이에 따라 DHL은 DHLI가 해외에서 “DHL” 등의 상표를 사용한 것에 대하여 DHLI에게 별도로 대가를 지급받거나, 비용 등을 배분할 수는 없다고 하였다.

구체적으로 조세법원과 항소법원 사이의 판단이 차이는 다음과 같다. 조세법원은 DHLI를 단순한 상표권 사용자(licensee)로 보았으나, 항소법원은 미국 이외의 상표권에 대하여는 DHLI를 실질적으로 상표권을 보유하고 상표의 가치 상승을 위하여 기여한 자(developer)로 인식하고, 조세법원이 DHLI를 상표의 가치 상승을 위하여 기여한 자(developer) 또는 적어도 상표의 가치 상승에 도움을 준 자(assister)로도 보지 않고 단순히 상표를 사용한 자로만 파악한 점에서 판단에 오류가 있다는 점을 지적하였다. 특히 항소법원은 DHLI가 기존에 DHL에 의하여 시장에서 강한 식별력을 얻었던 상표를 사용한 것이 아니라, DHLI가 실질적으로 “DHL”이라는 상표의 가치를 형성하였기 때문에 DHLI를 단순한 상표권 사용자로 볼 수 없다고 판단하였다. 또한 법률적으로 상표권은 등록을 통

하여 성립되므로, 미국 이외의 국가에서 DHLI가 자신의 비용과 시간으로 상표권을 등록한 이상 미국 이외의 지역에서의 상표권 자체도 당연히 DHLI에게 귀속되는 것으로 판단하였다.

3) DHL 판결의 시사점

조세법원과 항소법원 사이에 상표권의 귀속에 관한 판단에 차이가 있으나, 공통적으로 “DHL”이라는 상표의 가치 형성과 관련하여 경제적으로 누구에게 이익을 귀속시키는 것이 타당한가를 중요한 기준으로 보고 판단한 것으로 보인다. 조세법원과 항소법원 모두 세법상 상표권의 귀속을 판단함에 있어 상표법상 상표권자가 누구인가는 절대적인 기준으로 사용되지 않았다.

조세법원의 경우, 상표법상 법률적으로 현재 누가 상표권자인가는 납세의무자로서의 상표권의 귀속 판단에서 전혀 고려하지 않고, 처음에 “DHL”이라는 상표를 만든 자가 DHL이라는 점, DHL과 DHLI 사이에 DHL을 상표권의 소유자인 것을 전제로 서면(MOA 등)을 작성하였다는 점을 고려하여 상표권의 귀속을 판단하였다. 항소법원의 경우, 상표법상 상표권자가 누구인지를 고려하면서 동시에 그 상표의 가치를 형성하는데 누가 얼마나 많은 기여를 하였는가를 기준으로 상표권의 귀속을 판단하였다. 이 때 “상표법상 상표권자가 누구인가”라는 기준도 단순히 상표법이 정한 상표권자가 납세의무자라는 단순한 도식에서가 아니라, 관련 국가에서 누가 비용과 책임을 부담하여 상표법상 요구되는 의무를 이행하였는가라는 실질적·경제적인 차원에서 고려 대상이 된 것이다. 특히 항소법원은 DHL이 미국 국내의 사업 활동에 대하여만 상표 가치 형성에 기여하였고, DHLI가 자기의 위험과 비용으로 해외 사업 활동을 통하여 독자적으로 “DHL”이라는 상표의 가치를 제고하였다는 점을 이유로, DHL에 미국 국내·외

상표권이 모두 귀속된다는 전제에서 판결을 선고한 조세법원의 판단을 파기하였다. 바꾸어 말하면, 만약 DHL이 미국 이외 지역에서의 사업 활동에서 상표 가치의 형성 및 유지에 크게 기여하였다면, DHL이 미국 이외 국가들의 상표법상 상표권자여도 DHL에 상표권이 귀속된다고 판단될 수도 있었을 것이다.

즉 해외 사례에서도 세법상 납세의무자로서의 상표권의 귀속을 판단할 때, 상표법상 상표권자가 누구인가가 절대적인 기준이 되지 않고 관련 상표의 가치를 형성·유지·제고하는데 누가 얼마나 기여를 하였는가가 중요한 기준이 되고 있음을 확인할 수 있다. 상표법의 목적은 상표를 보호함으로써 상표 사용자의 업무상 신용유지를 도모하여 산업발전에 이바지함과 아울러 수요자의 이익을 보호하여 시장경제질서를 안정적으로 유지하는 것에 있다면, 세법의 목적은 과세행정에 있어 납세의무자가 자기의 능력에 맞게 조세를 부담하도록 하여 국민의 재산권이 침해당하지 않도록 하는 것에 있다는 점에서 차이가 있는데, 이러한 목적의 차이로 인하여 납세의무자가 누구인가라는 차원에서 상표권의 귀속을 판단할 때 상표법의 기준을 그대로 차용하지는 않은 것으로 보인다. 다만 위 DHL 판결에서 보는 바와 같이 해외의 사례에서도 세법상 상표권의 귀속을 판단함에 있어 어떤 기준을 가장 중요하게 취급하여야 하는지 또는 어떤 순서로 상표권의 귀속 또는 그 가치를 평가하여야 하는지에 대한 구체적인 설시는 없고, 여러 가지 사실관계를 종합하여 해당 사건의 결론을 도출하고 있었다.

다. 소결

지금까지 세법상 과세처분을 하는 과정에서 상표권의 귀속에 관하여 우리나라 및 해외에서는 어떻게 판단을 하였는지 살펴보았다. 우리나라 및 해외 사례들에서 공통적으로 상표법의 등록주의 원칙에 따라 상표를 등록함으로써 상표

권이 성립되므로 상표권자로서 등록한 자가 상표법상 상표권을 행사할 수 있는 자라는 상표법의 기본 원리를 부정하는 것은 아니지만, 과세처분을 하는 과정에서 세법상 상표권의 귀속을 결정할 때에는 절차적인 요소가 강한 상표법의 원리보다는 오히려 실제로 해당 상표권의 개발 및 가치 형성에 기여한 자가 누구인지, 해당 상표권을 실질적으로 관리하는 자가 누구인지 또는 해당 상표를 실제로 사용하는 자가 누구인지 등을 고려하고 있음을 알 수 있다. 그러나 위의 기준들 사이에 우열관계 또는 전제가 되는 조건이 무엇인지에 관한 판단은 없고, 결과적으로 위의 다양한 사실관계를 종합하여 해당 상표권의 가치 형성 및 유지를 위하여 가장 많은 비용을 사용하는 자가 누구인가를 고려하여 세법상 상표권의 귀속을 결정하는 것으로 보인다. 이때 우리나라 조세심판원은 상표권 귀속 판단에 관한 특별한 규정이 없어 상표권 등의 귀속을 판단할 때 국세기본법상 실질과세원칙을 그 근거로 들고 있고, DHL 사례와 같이 미국 법원은 1964 규정 등을 통하여 그 상표권의 가치 형성에 기여한 정도에 따라 상표권의 귀속을 결정하였다. DHL 사례를 보면, 상표권자(licensor) 및 상표권 사용자(licensee)의 구분 외에도 상표권의 가치 형성에 기여한 정도에 따라 상표의 가치 상승을 위하여 기여한 자(developer), 상표의 가치 상승에 도움을 준 자(assister) 등과 같은 구분도 하고 있었다. 이하에서는 현행 세법 하에서 상표권의 귀속을 판단할 때 어떤 점을 고려하여야 할 것인지, 국내와 해외의 참고할만한 논의를 검토하여 생각해보겠다.

3. 현행 세법상 상표권 귀속의 판단

조세심판원에서 상표권의 귀속을 정하면서 국세기본법 제14조와 같이 실질과세원칙에 관한 규정을 판단의 근거 규정으로 예시하고 있으나, 구체적으로 어떻

게 그 귀속을 결정할 것인지에 대하여는 특별한 언급이 없어 이에 관하여 검토가 필요하다. 이하에서는 우리나라에서 과세행정상 납세의무자를 결정할 때 적용하는 실질과세원칙의 내용 및 상표법과의 관계에서 실질과세원칙을 적용할 때 어떤 점을 고려하여야 할 것인지에 대하여 살펴보고 해외의 유사한 논의를 종합하여, 상표권의 귀속을 정하는 구체적인 기준을 생각해 볼 예정이다.

가. 실질과세원칙에 따른 세법상 상표권 귀속 판단 기준

1) 실질과세원칙의 의의

실질과세원칙이란 과세요건 사실에 대한 세법 규정의 적용, 구체적으로는 과세물건의 귀속의 결정이나 과세표준의 계산에 있어서 어떤 거래나 행위의 법률적 방식 내지 효과와 당사자가 의도한 경제적 효과나 실질이 다른 경우에 그 경제적 효과나 실질에 따라 과세하는 정신¹⁷⁸⁾을 의미한다. 실질과세원칙은 조세회피행위의 방지를 통한 과세 형평 제고와 함께 법적용의 합목적성 달성을 목표로 한 조세법적 원칙으로, 이러한 실질과세원칙은 헌법상 평등의 원칙을 근거로 하고 있다.¹⁷⁹⁾

헌법재판소 역시 실질과세원칙을 헌법 제11조 제1항의 평등의 원칙의 조세법적 표현인 조세평등주의의 이념을 실현하기 위한 수단으로서 국세기본법 제14조에 규정되어 있는 원칙¹⁸⁰⁾이라고 하여, “조세평등주의 내지 조세정의의 실현 수단 내지 일종의 하위원칙”으로 파악하고 있다.¹⁸¹⁾ 대법원도 2012년 선고한 전

178) 이태로·한만수, 「조세법강의」, 제 11 판, 박영사, 2015 년, 31 면.

179) 이태로·한만수, 앞의 책, 31 면~32 면.

180) 헌법재판소 2001. 7. 19. 자 2000 헌바 40 결정.

181) 조영식, 「실질과세원칙의 헌법적 고찰-헌법재판소 결정례를 중심으로」, 《헌법은 총(제 21 집)》, 헌법재판소, 2010 년, 530 면~531 면.

원합의체 판결인 2008두8499 판결에서 “실질과세의 원칙은 헌법상의 기본이념인 평등의 원칙을 조세법률관계에 구현하기 위한 실천적 원리로서, 조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 부당한 조세회피행위를 규제하고 과세의 형평을 제고하여 조세정의를 실현하고자 하는 데 주된 목적이 있다”고 판시¹⁸²⁾하였다.

실질과세원칙은 국세기본법 제14조를 일반 규정으로 하여, 법인세법 제4조, 국제조세조정에 관한 법률 제2조의2, 지방세기본법 제17조 등 개별 세법에도 별도로 규정되어 있다. 국세기본법 제14조는 제1항에서 납세의무자에 관한 ‘과세 물건 귀속의 실질’을, 제2항에서 거래 내용에 따른 ‘과세표준 계산의 실질’을, 제3항에서 납세자가 간접적 거래방식 또는 다단계 거래방식을 취한 경우 ‘경제적 실질’에 따라 과세물건의 귀속을 정하거나 과세표준을 계산한다는 취지를 정하고 있다.¹⁸³⁾

실질과세원칙에서 ‘실질’의 개념에 대하여는 종래 법적 실질설, 경제적 실질설 등의 견해가 있었으나 대체로 ‘경제적 실질’로 보는 견해가 대부분이었고,¹⁸⁴⁾ 법원도 경제적 실질설의 입장을 취하고 있다는 것이 다수 견해였다.¹⁸⁵⁾ 특히 2012년 대법원이 국세기본법 제14조 제1항의 판단과 관련하여 2008두8499 판결을 선고함으로써, 법원은 경제적 실질설의 입장을 취하고 있다는 것이 명백하게 되었다. 대법원은 위 판결에서 국세기본법 제14조 제1의 실질귀속자 과세의 원칙

182) 대법원 2012. 1. 19. 선고 2008 두 8499 전원합의체 판결.

183) 이태로·한만수, 앞의 책, 34 면.

184) 최성근, 「실질과세원칙에 관한 법리와 규정에 대한 분석 및 평가」, 《조세법연구 (19-2)》, 한국세법학회, 2013 년, 127 면~129 면.

185) 2008 두 8499 전원합의체 판결이 나오기 전까지 법원은 법적 실질설의 입장을 취하고 있었다고 보는 견해도 있다(김완석, 「거래내용에 관한 실질과세의 원칙의 적용 범위-판례의 동향을 중심으로-」, 《조세논총(창간호)》, 한국조세법학회, 2016 년, 41 면).

상 소득이나 수익, 재산, 거래 등의 과세대상에 관하여 귀속 명의와 달리 실질적으로 귀속되는 자가 따로 있을 경우 형식·외관을 이유로 귀속 명의자를 납세의무자로 할 것이 아니라 실질적으로 소득이나 수익, 재산, 거래 등이 귀속되는 자를 납세의무자로 삼아야 한다고 하면서, 위 판결에서 쟁점이 된 구 지방세법 제105조 제6항을 적용함에 있어서도, 당해 주식이나 지분의 귀속 명의자는 이를 지배·관리할 능력이 없고 명의자에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 이를 지배·관리하는 자가 따로 있으며, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 위 규정의 적용을 회피할 목적에서 비롯된 경우에는, 당해 주식이나 지분은 실질적으로 이를 지배·관리하는 자에게 귀속된 것으로 보아야 한다고 판시하였다. 그리고 이를 판단함에 있어서는 당해 주식이나 지분의 취득 경위와 목적, 취득자금의 출처, 그 관리와 처분과정, 귀속명의자의 능력과 그에 대한 지배관계 등 제반 사정을 종합적으로 고려하여야 한다고 판시¹⁸⁶⁾하였다. 위 대법원 판결에 대하여, “대법원이 경제적 실질설에 기초하여 사례를 합리적으로 해결하려 한 경우이며, 국제조세사건에서도 실질과세원칙이 적용될 수 있음을 다시 한 번 분명히 밝힌 점 그리고 특히 명목회사를 이용한 납세자의 조세회피시도가 있는 경우 그 명목회사를 세법적으로 무시하고 그 거래의 이면에 있는 경제적 실질에 따라 과세를 해야 함을 분명하게 밝혔다는 점에서 그 의의를 찾을 수 있다”라는 평석¹⁸⁷⁾, “실질과세원칙에서의 ‘실질’은 경제적 효과 내지는 경제적 실질임을 전제로 한 판단”이라는 평석¹⁸⁸⁾ 등이 있는데, 모두 대법원이 명시적으로 ‘실질’의 개념에 대하여 경제적 실질설의 전제에서 판단하였다는 점을 인정하고 있다.

186) 대법원 2012. 1. 19. 선고 2008 두 8499 전원합의체 판결.

187) 안경봉·이동식, 「명목회사를 이용한 조세회피시도와 실질과세원칙」, 《국세》(제 544 호), 2012 년, 50 면, 양인준, 「2012 년 국세기본법 판례회고」, 《조세법연구》(19-1)》, 한국세법학회, 2013 년, 384 면에서 재인용.

188) 최성근, 앞의 논문, 130 면.

2) 국세기본법 제14조 제1항의 실질귀속의 판단 기준¹⁸⁹⁾

제4장에서 쟁점이 되는 것은 동일한 기업집단 내에서 사용되는 기업 CI 등에 대한 상표권의 귀속을 어떻게 결정할 것인가이다. 우리나라의 실질과세원칙 중 납세의무자를 정하는 규정인 국세기본법 제14조 제1항의 적용과 관련하여, 대법원은 “국세기본법 제14조 제1항이 규정하고 있는 실질귀속자 과세의 원칙은 소득이나 수익, 재산, 거래 등의 과세대상에 관하여 귀속 정의와 달리 실질적으로 귀속되는 자가 따로 있는 경우에는 형식이나 외관을 이유로 귀속 정의자를 납세의무자로 삼을 것이 아니라 실질적으로 귀속되는 자를 납세의무자로 삼겠다는 것”이라고 설명하면서, 정의와 실질의 괴리가 납세의무가 발생하도록 하는 규정의 적용을 회피하기 위한 목적에서 비롯된 것이라면 실질적으로 해당 대상을 지배·관리하는 자에게 귀속되는 것으로 보아 그를 납세의무자로 결정하여야 한다는 입장을 취하고 있다.¹⁹⁰⁾

국세기본법상 실질귀속원칙에 대한 판례,¹⁹¹⁾ 조세심판원 등의 결정례¹⁹²⁾ 및 유권해석¹⁹³⁾ 등을 살펴보더라도 거래명目が 누구인가보다 과세대상이 되는 소득, 수익 등이 실제로 귀속하는 자를 기준으로 납세의무자를 결정해야 한다는 취지의 판단을 일관되게 찾아볼 수 있다. 또한 국세기본법 기본통칙에서는 다음

189) 제 4 장에서는 상표권 사용료 수취와 관련하여 상표권의 귀속을 어떻게 결정할 것인가에 관하여 논의하고 있으므로, 실질과세원칙 중 실질귀속의 원칙을 중심으로 검토를 진행할 예정이다.

190) 대법원 2012. 1. 19. 선고 2008 두 8499 전원합의체 판결.

191) 대법원 2014. 5. 16. 선고 2011 두 9935 판결; 대법원 2016. 3. 10. 선고 2011 두 26046 판결; 대법원 2016. 11. 25. 선고 2016 도 11514 판결; 대법원 2016. 7. 14. 선고 2015 두 2451 판결 등.

192) 심사법인 1999-0407, 2000. 1. 21.; 심사기타 1999-0173, 1999. 12. 3.; 조심 2015 중 458 3, 2016. 1. 7. 등.

193) 징세과-1580, 2013. 11. 8.; 서면-2015-징세-0318, 2015. 6. 24.; 서면인터넷방문상담 1 팀-595, 2008. 4. 28.; 서면인터넷방문상담 2 팀-2047, 2005. 12. 13.; 부가 46015-4956, 1999. 12. 17. 등.

과 같이 과세물건의 법률적인 명의자가 누구인가보다는 해당 과세물건을 지배하면서 실제로 관리하고 그로 인하여 실제로 이익을 얻는 자 또는 손실 등이 발생하였을 때 그 손실을 부담하는 자가 누구인가를 기준으로 납세의무자를 결정하도록 하고 있다. 실질과세원칙상 실질적인 소득이 귀속되지 않는 단순한 명의자에게 과세를 하는 것은 실질과세원칙의 목표인 과세형평에 반하는 것으로, 응능부담의 원칙상 실제로 소득을 얻는 자가 납세의무자가 되도록 하는 취지인 것으로 보인다.

[표 6] 국세기본법 기본통칙 중 실질귀속원칙에 관한 규정

제1절 【 국세부과의 원칙(제14조~제17조) 】

14-0...1 【 사업자등록명의자와 실제사업자가 상이한 경우 】

사업자명의등록자와는 별도로 사실상의 사업자가 있는 경우에는 사실상의 사업자를 납세의무자로 본다.

14-0...2 【 1인 명의로 사업자등록을 하고 수인이 동업하는 경우 】

1인 명의로 사업자등록을 하고 2인 이상이 동업하여 그 수익을 분배하는 경우에는 외관상의 사업명의인이 누구이냐에 불구하고 실질과세의 원칙에 따라 국세를 부과한다.

14-0...3 【 명의상 주주에 대한 과세문제 】

회사의 주주로 명부상 등재되어 있더라도 회사의 대표자가 임의로 등제한 것일 뿐 회사의 주주로서 권리행사를 한 사실이 없는 경우에는 그 명의자인 주주를 세법상 주주로 보지 않는다.

14-0...4 【 공부상 명의자와 실질소유자가 다른 경우 】

공부상 등기·등록 등이 타인의 명의로 되어 있더라도 사실상 당해 사업자가 취득하여 사업에 공하였음이 확인되는 경우에는 이를 그 사실상 사업자의 사업용 자산으로 본다.

14-0...5 【 거래의 실질내용 판단기준 】

거래의 실질내용은 형식상의 기록내용이나 거래명의로 불구하고 상거래관례, 구체적인 증빙, 거래당시의 정황 및 사회통념 등을 고려하여 판단한다.

14-0...6 【 명의신탁자에 대한 과세 】

명의신탁부동산을 매각처분한 경우에는 양도의 주체 및 납세의무자는 명의수탁자가 아니고 명의신탁자이다.

일본 판례 및 학설도 실질과세원칙에 따라 납세의무자가 되는 자는 결국 실질적으로 당해 행위를 통하여 소득이 귀속되는 자로 귀결된다고 보고 있다. 실제로 누구에게 소득이 귀속되는지 판정하는 구체적인 기준에 대하여는 다음과 같이 정리하고 있다.¹⁹⁴⁾

[표 7] 실질적인 소득 귀속의 판단 기준

1. 객관적 요소

가. 사업 또는 거래의 주체

- i) 해당 사업 또는 거래가 누구의 의사에 따라 시작되었는가
- ii) 해당 사업 또는 거래가 누구의 명의로 행하여졌는지, 특히 법인의 경우 ① 설립등기가 되어 있는지, ② 해당법인 명의로 거래를 하였는지, ③ 그 명의를 사용하게 된 배경 등

iii) 해당 사업 또는 거래가 누구의 수지계산에 의하여 행하여졌는지, 예를 들어, 영업방침, 종업원의 채용, 근무조건 등의 결정, 매출누락 등 조세포탈에 관한 결정 등 사업의 경영방침에 관한 결정은 누가 하였는가 등

나. 사업자금의 출처, 사업용 자산의 관리

- i) 자금의提供者 또는 자금이 차입금인 경우 담보제공자가 누구인가
- ii) 공장부지, 건물, 차량 등 사업에 제공된 자산의 소유자 또는 관리자가 누구인가 등

다. 수지계산의 기장 또는 이익금·예금의 관리·운용·처분

- i) 해당사업의 거래 등 수지계산을 누가 어떻게 기장·처리하는가
- ii) 이익금과 예금은 누가 어떤 방법으로 관리·운용·처분하는가, 해당 사

194) 안대희, 「조세형사법」, 최신개정판, (주)도서출판 평안, 2015년, 301면~302면.

업의 수입·지출은 누구의 예금계좌와 관련되고, 그 예금의 통장, 인감, 증서 등의 관리자는 누구인가

라. 조세의 확정신고 상황

누가, 누구의 결정으로 어떻게 조세의 확정신고가 이루어졌는가

2. 주관적 요소

가. 행위자의 의사

i) 해당사업 또는 거래를 행하게 된 동기

ii) 자기를 위하여 행한다는 의사의 유무

iii) 이익귀속 인식의 유무

나. 관계자의 인식

거래상대방 또는 거래의 중개자가 실질적인 거래의 주체로 생각하고 있었던 자 및 그 근거

국세기본법 제14조 제1항의 구체적인 적용에 있어 우리나라의 법령, 법원의 판례 및 조세심판원 결정례 등을 살펴보면 공통적으로 어떤 소득이나 수익, 재산, 거래의 형식적인 명의보다는 그것이 실질적으로 누구에게 귀속되는가라고 하는 경제적 실질에 따라 납세의무자를 결정한다는 것을 알 수 있다. 우리나라 법원 및 조세심판원 등은 소득이나 수익이 어떻게 이전되었는지, 재산 등을 누가 실질적으로 지배하며 관리하는지 또는 누구의 의사에 따라 어떤 거래가 이루어지는지 등을 검토하여 그 경제적 실질을 파악하고 있다. 이를 위 일본의 기준과 같이 객관적인 요소와 주관적인 요소를 구별하여 생각해본다면, 관련 소득이나 수익, 재산, 거래의 명의자가 누구인가보다는 객관적으로는 i) 해당 사업·거래의 자금의 출처, 비용부담 및 그에 따른 이익의 귀속이 실제로 어떻게 이루어졌는지, ii) 해당 사업·거래를 지배하면서 그에 관한 의사결정을 하고 처분행위를 할 수 있는 자가 누구인지 등을 고려하여야 할 것이고, 주관적으로는 i) 해당 사업·거래의 명의자와 그로 인한 법률관계나 이익이 귀속되는 자가 다르므로, 해당 사업·거래의 관계자들이 이를 지배하는 자를 누구로 인식하는지, ii)

해당 사업·거래와 관련한 의사결정을 함에 있어 중요한 영향을 미치는 자가 누구인지, iii) 해당 사업·거래와 관련하여 법률행위 등을 하는 자 또는 명의를 보유한 자들이 스스로를 어떻게 인식하는지 등을 고려하여, 소득이나 수익, 재산, 거래의 귀속을 결정할 수 있을 것이다.

동일한 기업집단 내에서 이루어지는 상표권 사용료의 지급 및 수취와 관련하여서도 현행 세법 및 법원 등의 견해를 고려할 때 위와 같은 실질과세원칙의 기본 원리에 따라 그 상표권의 귀속 또는 이익의 귀속이 결정되어야 할 것이다.

3) 실질과세원칙에 따른 상표권 귀속의 판단

법인세법상 부당행위계산부인에 해당하는지 판단함에 있어 상표권이 귀속되는 자가 누구인가를 판정할 때, 상표법에 따라 상표권을 출원·등록한 상표권자가 누구인지보다는 위에서 살펴본 실질과세원칙에 따라 그 귀속을 고려하여야 할 것이다. 왜냐하면 상표법상 상표를 사용하는 자 또는 사용하려고 하는 자는 상표권자로 출원·등록을 할 수 있고, 출원·등록 과정에서 특별히 출원·등록비용을 부담하면서 그 과정에 누가 전반적으로 관여하였는지, 상표의 가치 형성이나 유지에 기여하였는지, 상표권이 침해받지 않도록 관리하는 누가 하는지 등의 내용은 상표권 출원·등록시 별도로 심사되지 않는다. 상표등록을 거절하는 사유는 상품의 자타식별기능을 제대로 담당할 수 없거나 이미 등록된 상표가 있는 경우, 조약 위반 가능성이 있는 경우 및 그 외에 상표로서 기능을 제대로 할 수 없는 상표를 등록하려고 하는 경우 등으로 규정되어 있다.¹⁹⁵⁾ 이러한 사유들은 상표법상 상표 관리 차원에서 상표등록을 거절하는 것이고, 경제적인 측면을 고려하여 상표권을 등록할 수 있는 자와 상표권을 등록할 수 없는 자를 구분하는

195) 상표법 제 54 조.

것이 아니다. 또한 상표의 설정등록 과정에서 납부해야 하는 상표 등록료도 상표의 설정등록을 하는 자 외에 이해관계가 있는 자라면 상표 등록료를 내야 할 자의 의사와 관계없이 납부할 수 있도록 하고 있어,¹⁹⁶⁾ 상표의 통일적 관리를 상표법의 중요한 목적 중에 하나로 파악하고 있는 이상 상표법은 세법과 입법 목적 및 그 운용에 큰 차이가 있기 때문에 상표법의 법리를 세법의 해석에 그대로 적용하기에 어려움이 있다고 할 것이다.

특히 특수관계 있는 여러 회사들이 동일한 CI 등을 사용하는 경우에는 상표법의 법리를 세법에 그대로 적용하기 어려운 경우를 더 많이 찾을 수 있다. 예를 들어, 반드시 해당 상표권의 가치 형성 및 유지에 기여한 기업이 상표법상의 출원·등록을 진행하여야 하는 것은 아니어서, 각 기업집단이 처한 상황에 따라 상표법상의 출원·등록을 ① 지주회사 또는 지주회사는 아니지만 실질적으로 기업집단의 중추를 담당하는 기업이 단독으로 하는 경우, ② 브랜드 가치 형성에 기여한 기업 단독으로 또는 관련 기업들이 공동으로 하는 경우, ③ 별도로 출원·등록을 하지 않고, 상호 중 중요한 부분만 함께 사용하면서 각 기업이 개별적으로 CI 등을 제작하여 사용하는 경우 등 다양하게 처리하고 있다. 이러한 경우에는 상표법상의 상표권자가 누구인가는 실질과세원칙을 기본 원리로 하고 있는 세법의 해석에 더더욱 중요한 의미를 갖는 것은 아닐 것이다. 또한 앞에서 살펴본 바와 같이, 동일한 기업집단 내에서 특정 CI 등에 대한 상표권을 어느 기업에 귀속하게 할 것인지 실질적으로 해당 기업집단의 지배주주의 의사에 의

196) 상표법 제 72 조(상표등록료)

- ① 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 상표권의 설정등록 등을 받으려는 자는 상표 등록료를 내야 한다. 이 경우 제 1 호 또는 제 2 호에 해당할 때에는 상표 등록료를 2 회로 분할하여 낼 수 있다.
 - 1. 제 82 조에 따른 상표권의 설정등록
(중간 생략)
 - ② 이해관계인은 제 1 항에 따른 상표 등록료를 내야 할 자의 의사와 관계없이 상표 등록료를 낼 수 있다.

하여 결정되는 경우가 많으므로, 상표법상 상표권자로 등록된 자가 누구인가는 과세행정에 있어 중요한 판단 요소가 되기 어렵다고 하겠다.

또 다른 예로, 여러 기업이 어떠한 이유로 상표법상 상표권을 공유하는 것으로 출원·등록을 한 경우에도 상표권 귀속을 별도로 검토해야 한다. 상표법상 상표권을 공유하는 것으로 출원·등록을 한 경우, 상표법상 상표권을 소유하는 자가 여러 기업이라는 점 이외에는 그 출원·등록에 경제적 실질이 반영되어 있는 것은 아니므로, 단순히 공유자들의 지분에 관한 특별한 약정이 없는 한 균등지분으로 추정하는 민법 제262조 제2항과 같이 판단할 것이 아니라 실질적으로 상표권을 소유하는 자가 누구인가를 확인하여야 할 것이다.

실질과세원칙에 따른 상표권의 귀속을 판단할 때 어떤 점을 고려하여야 할 것인지 생각해보겠다. 위의 2)항에서 살펴본 바와 같이 먼저 객관적인 측면에서 i) 해당 사업·거래의 자금의 출처, 비용부담 및 그에 따른 이익의 귀속이 실제로 어떻게 이루어졌는지와 관련하여, 상표권의 가치 형성 및 유지를 위하여 필요한 비용을 기업집단 내에서 어떤 기업이 부담하는지를 살펴보아야 하는데, 상표권의 가치 형성 및 유지를 위하여는 상표권의 성격상 상표권의 사용 방식도 중요한 영향을 주기 때문에 이 부분도 고려되어야 하고, ii) 해당 사업·거래를 지배하면서 그에 관한 의사결정을 하고 처분행위를 할 수 있는 자가 누구인지와 관련하여, 어떤 기업이 해당 상표권의 처분 및 관리에 관한 의사결정을 하고 그에 대한 실행을 할 수 있는지를 살펴보아야 한다.

다음으로 주관적인 측면에서 i) 해당 사업·거래의 관계자들이 이를 지배하는 자를 누구로 인식하는지와 관련하여, 기업집단에 속한 기업들이 해당 기업집단 내에서 상표권을 지배·관리하는 기업을 누구로 인식하고 있는지를 고려하여야 하고, ii) 해당 사업·거래와 관련한 의사결정을 함에 있어 중요한 영향을 미치는 자가 누구인지와 관련하여, 상표권의 처분 및 관리에 관한 의사결정시 누가

중대한 영향을 주는지 검토하여야 한다. iii) 해당 사업·거래와 관련하여 법률 행위 등을 하는 자 또는 명의를 보유한 자들이 스스로를 어떻게 인식하는지와 관련하여, 상표권자로서 출원·등록을 한 기업이 스스로를 상표권을 실제로 지배하면서 그 가치 형성 및 유지를 위하여 필요한 모든 행위를 하고 있다고 인식하는지 아니면 단순히 상표권자로서 출원·등록을 한 명의자에 불과하고 이를 지배·관리하는 기업은 별도로 있다고 인식하는지를 검토하여야 할 것이다.

법인세법상 부당행위계산부인 해당 여부를 판단함에 있어서 상표권의 귀속에 관한 판단은 위와 같이 실질과세원칙에 따라 ‘경제적 실질’에 따라 구체적인 사실관계의 객관적 측면 및 주관적 측면을 고려하여 이루어져야 한다. 이하에서는 해외의 논의를 살펴보고 그 논의 중 상표권의 귀속을 판단할 때 참고할 수 있는 사항이 있는지 검토하겠다.

나. 상표권 귀속에 관한 해외의 논의

우리나라에서 동일한 기업집단 내에 속한 기업이 특정 CI 등에 대한 상표권을 등록하여, 다른 계열회사들로부터 상표권 사용료를 수취함으로써 사실상 기업집단을 지배하는 지배주주의 의사에 따라 상표권 사용료 수취로 인한 이익이 배당 등을 통하여 지배주주에 가장 이득이 될 수 있는 회사에 귀속되도록 하는 상황과 유사하게, 다국적기업들이 다국적기업으로서 보유하고 있는 상호, CI 등과 같은 브랜드 또는 상표권을 다른 국가의 자회사 등에게 사용하게 하고, 그 사용료를 지급받는 과정에서 각 국가별로 세율에 차이가 있음을 이용하여 조세를 절감하고 다국적기업 모회사의 대주주 등의 이익을 극대화하기 위하여 상표권을 세율이 낮은 국가에 등록하는 등 조세회피행위를 하는 것에 대한 논의가 있다. 이에 대하여 OECD에서는 2010년 이후 BEPS 프로젝트의 일환으로 무형자산에 대한 이전가격 논의에 대한 지침을 제시하여 왔다. 위 사안에 대하여

OECD 외에도 국제연합 모범 조세조약(United Nation Model Tax Convention, 이하 “국제연합 모범 조세조약”이라 한다)과 관련하여 국제연합에서도 무형자산에 대한 이전가격 문제에 관한 논의를 하고 있고, 미국에서도 상표권 등록지 결정과 관련하여 같은 취지의 논의가 있다.

물론 이전가격 논의는 여러 국가를 통하여 경제활동이 이루어지는 경우에 각 국가에서 적정한 과세를 하기 위하여 정상가격을 찾는 과정에서 이루어지는 것이고, 대부분의 다국적기업들은 동일 또는 동종의 영업을 하는 다양한 자회사가 동일한 브랜드 등을 사용하고 있어 우리나라의 현실과는 차이가 있다. 우리나라의 경우, 이른바 “재벌”이라는 가족 경영 중심의 다양한 영역의 영업을 하는 과정에서 동일한 브랜드 등을 사용한다는 점에서 OECD 등에서 논의되고 있는 다국적기업들에 대한 논의를 그대로 적용하기 어렵고, 게다가 정상가격과 관련된 논의 자체에도 법적 안정성 또는 명확성을 해칠 수 있는 요소가 있는 불완전한 논의인 것으로 평가¹⁹⁷⁾되고 있기 때문에, 정상가격에 관한 논의를 그대로 이 논문의 쟁점에 적용하는 것이 타당할 것인가에 관하여는 논란이 있을 수 있다. 다만 위 다국적기업에 관한 논의는 궁극적으로 어떤 활동을 통하여 얻은 이익에 대하여 정당한 납세의무자가 정당한 세액을 납부하도록 해야 한다는 것을 전제로 하고 있기 때문에, 법인세법상 부당행위계산부인과 관련하여 기업집단 내에서 상표권의 귀속을 결정함에 있어 참고할만한 부분이 있을 것으로 보인다. 과세관청은 세법상 경제적 실질에 부합하는 상표권의 귀속을 결정하고, 그에 따라 상표권 사용료를 수취하여야 하는 기업에 대하여는 그 이익을 해당 기업의 법인세 과세표준에 포함하는 등의 방식으로 이익을 반영하여 과세처분을 하고, 상표권 사용료를 지급하여야 하는 기업에 대하여는 비용처리 등의 방식으로 그 금액을 반영하여 과세처분을 하여야 할 것인데, 다국적기업 내부에서의 상표권 사용료 지급 및 수취와 우리나라의 기업집단 내부에서의 상표권 사용료 지급

197) 이창희, 「국제조세법」, 초판, 박영사, 2015년, 223면.

및 수취에 있어서 모두 과세행정에 있어 상표권이 귀속되는 자가 누구인가를 결정하여야 한다는 점에서는 공통점이 있기 때문이다. 이하에서는 해외의 논의를 검토하고 어떤 사항을 우리나라의 기업집단 내부에서의 상표권 귀속 결정에 반영할 수 있을 것인지 생각해 보겠다.

1) OECD의 무형자산에 관한 논의

OECD는 2013년 “BEPS Action Plan”에서 주요 사항으로 다루어져야 하는 것으로 확정된 15개 영역에 관하여, 2015년에 “BEPS package”를 통하여 구체적인 가이드를 발표하였고, 특히 무형자산에 관하여 Action 8~10(Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation)을 발표하였다. 이후 가장 최근인 2017년 6월에 《OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations》(이하 “OECD 이전가격 지침”이라 한다)를 발간하여 독립기업의 원칙(Arm’s length principle, 이하 “독립기업 원칙”이라 한다)에 기반한 무형자산의 귀속 및 가치평가 등에 관한 기준을 제시하였다.¹⁹⁸⁾

다국적기업에 있어서는 효율적인 경영 관리, 비용 절감, 통합적인 시스템, 구매력 등의 요소로 인하여 시너지 효과가 있다.¹⁹⁹⁾ 상표권의 사용을 통한 이익이 누구에게 귀속될 것인가를 적합하게 결정하여야 하는데, 현실적으로 ① 다국적기업과 연계되어 있는 회사와 그러한 관계가 없는 독립적인 회사 사이에 무형자산 평가에 관하여 비교가능성이 부족하다는 점, ② 무형자산 자체에 대하여도 비교가능성이 부족하다는 점, ③ 다국적기업 내에서의 무형자산의 소유와 사용이 반드시 일치하지는 않는다는 점, ④ 다국적기업에서 그 무형자산이 어떤 영

198) 『OECD WORK ON TAXATION(2016-17)』, OECD, 2017, 10 면~14 면.

199) 『OECD 이전가격 지침』, OECD, 2017 년, 257 면, A.4.7. Group Synergies, 6.30.

향을 주는지 정확히 파악하기 어렵다는 점, ⑤ 다국적기업에 속한 기업들이 무형자산의 개발, 강화, 유지, 보호 및 사용 등에 있어 다양한 방식으로 관여하여 독립적인 회사와 다르다는 점, ⑥ 다국적기업에 속한 기업들이 무형자산에 기여하는 기관과 방식이 다양하다는 점, ⑦ 납세의무가 있는 기업들은 무형자산의 귀속을 정할 때 각 국가의 조세 효과를 고려할 것이어서, 실제 상표권 등의 귀속자와 각국의 법제도에 따른 상표권자가 달라질 수 있다는 점 등의 이유로 상표권의 귀속을 정하는 것이 어렵다고 설명하고 있다.²⁰⁰⁾

다만 상표권 등의 귀속 및 관련 거래를 분석하기 위하여는 다음과 같은 순서로 검토를 하여야 한다. i) 먼저 무형자산의 개발, 강화, 유지, 보호 및 사용과 관련한 특수하고 경제적으로 중요한 위험이 무엇인지 밝힌 후, ii) 다국적기업에 속한 기업들 사이의 무형자산의 소유권 결정 등에 관한 계약서 및 관련 서류를 검토하여야 한다. 다음으로 iii) 다국적기업에서 상표권의 등록, 사용, 계약 조건 등과 관련하여 ① 각 기업의 역할·기능(functions), ② 자산 투입(assets), ③ 위험 부담(risk) 정도 등을 검토하여 iv) 다국적기업 등의 실제 상표권 취급과 법률·계약서 등의 기재 사이에 일관성이 어느 정도인지 확정하여야 한다. 그러면 v) 위 ii), iii), iv)의 방법으로 검토한 내용을 근거로 거래의 실체를 파악할 수 있고, vi) 가능하다면, 위 거래에서 정상가격을 찾을 수 있을 것이다.²⁰¹⁾ 이때 상표권자로 등록된 자가 누구인가는 귀속 판단에 참고 사항이 될 뿐, 상표권자로서 인정되는 법적 소유자와 과세처분과 관련하여 판단된 소유자는 달라질 수 있다. 다음 항에서 살펴볼 기준에 따라 판단할 때, 법적 소유자라는 이유만으로 무형자산으로부터 발생하는 수익을 얻는 것이 정당한 것으로 인정되지는 않기 때문이다.

200) 『OECD 이전가격 지침』, 258 면~259 면, B. Ownership and transactions involving the development, enhancement, maintenance, protection and exploitation of intangibles, 6.33.

201) 『OECD 이전가격 지침』, 259 면, B.1. Intangible ownership and contractual terms relating to intangibles, 6.34.

OECD는 정상가격을 찾는 과정에서 ① 아직도 개발이 진행 중인 경우, ② 향후에 개발을 위한 플랫폼으로 기능하는 무형자산인 경우, ③ 가치형성에 마케팅이나 제조와 같은 다른 요소가 영향을 주는 경우 등과 같이 상표권의 귀속을 정하기 어려운 상황에서, 그 상표권 등을 통하여 이익을 얻을 수 있는 자를 판정하는 기준을 제시하고 있다.²⁰²⁾ 이에 대하여 구체적으로 살펴보면, i) 기업의 역할·기능(functions)과 관련하여, 상표권의 귀속을 인정받기 위하여는 해당 기업이 상표의 마케팅 또는 관련 전략 수립과 같이 다국적기업 집단의 상표의 개발, 강화, 유지, 보호 및 사용(development, enhancement, maintenance, protection, and exploitation of intangibles)에 기여를 하여야 하고, 이러한 부분에 기여하는 바가 없으면 그 상표권으로부터 수익을 얻어서는 안되며, 기여도가 높을수록 상대적으로 더 많은 보상을 얻을 수 있어야 한다.²⁰³⁾ 다음으로 ii) 자산 투입(assets)과 관련하여, 상표의 개발, 강화, 유지, 보호 및 사용을 위하여 스스로 관련 위험을 부담하면서 자신의 자산을 투입하거나 자금 조달을 하는 경우, 상표권과 관련하여 더 많은 보상을 얻을 수 있을 것이다.²⁰⁴⁾ 마지막으로 iii) 위험 부담(risk)과 관련하여, 위 자산 투입과 관련 위험 외에도 상표의 개발·발전·유지·보호·이용 등과 관련 위험, 경쟁업체의 발전 등으로 야기되는 위험 또는 상표가 부착된 상품·서비스 자체와 관련 위험, 타인에 의한 상표권 침해시 그 대응과 관련한 위험 등 다양한 위험을 부담하는 자에게 상표권의 귀속을 인정하여야 한다.²⁰⁵⁾ 즉, 상표권 등의 귀속 및 그 정상가격을 찾아가는 과정에서 기능적 측면, 자금 조달 측면 및 위험 부담 측면 등을 모두 고려해야 한다.²⁰⁶⁾

202) 『OECD 이전가격 지침』, 264 면~265 면, B.1. Functions, assets, and risks related to intangibles, 6.49.

203) 『OECD 이전가격 지침』, 260 면~268 면, B.2.1. Performance and Control of Functions, 6.50~6.58.

204) 『OECD 이전가격 지침』, 268 면~270 면, B.2.2. Use of Assets, 6.59~6.64.

205) 『OECD 이전가격 지침』, 270 면~271 면, B.2.3. Assumption of Risks, 6.65~6.68.

206) 『OECD 이전가격 지침』, 273 면, B.2.5. Some implications from applying Section B.1 and B.2, 6.71~6.72.

2) 국제연합 모범 조세조약의 무형자산에 관한 논의

국제연합 모범 조세조약에서도 OECD가 제시한 기준과 같은 취지의 무형자산의 귀속 및 평가 등에 관한 기준을 제시하고 있다. 국제연합 모범 조세조약에서는 《United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries(2017)》(이하 “국제연합 이전가격지침”이라 한다)에서 이전가격에 관한 기본적인 원리와 함께 개별 쟁점에 관한 세무 처리에 대한 설명을 하고 있는데, 무형자산에 대하여는 B.5.에서 설명을 하고, 특히 무형자산의 이전 또는 사용에 관한 분석을 다음과 같은 순서로 진행할 것을 안내하고 있다.

먼저 i) 무형자산 자체에 관한 사실관계를 파악하여야 한다. 구체적으로는 ① 다국적기업 등 상호 관계가 있는 계열회사들 사이의 거래에서 문제가 되는 무형자산이 무엇인지 확정하고, ② 그 무형자산이 법률·계약·기타 관련 문서 등을 고려하였을 때 그 법적 소유자가 누구인지 확인한 후 ③ 해당 무형자산의 개발 또는 취득·강화·유지·보호 및 사용(development or acquisition, enhancement, maintenance, protection and exploitation) 형식을 고려하였을 때 그 무형자산에 대한 특별한 기여의 존재 여부와 크기를 확정하여야 한다. 다음으로 ii) 해당 무형자산의 이전 또는 사용과 관련한 사실관계를 파악하여야 한다. ① 사용료 등의 지급 및 사용 조건 등을 포함한 해당 무형자산의 거래와 관련이 있는 다른 문서들의 내용을 검토하고, ② 각 기업의 역할·기능(functions), 자산 투입(assets), 위험 부담(risk) 정도 등을 살펴보아야 한다. 마지막으로 iii) 독립기업 원칙에 비추어 보았을 때, 위의 주어진 사실관계 하에서 보상이 실질에 부합하도록 정당하게 이루어졌는지 구체적인 사정을 고려하여 살펴보아야 한다.²⁰⁷⁾

207) 『국제연합 이전가격지침』, United Nations, 2017 년, 288 면~289 면, B.5.3. Owner

국제연합 모범 조세조약의 경우에도 OECD 모델의 경우와 마찬가지로 법률적 소유가 인정되고 계약상 법률적 소유자가 그 대가 등을 지급받기로 하였다는 이유만으로, 그 무형자산의 귀속이 결정되는 것은 아니고, 독립기업 원칙에 따라 무형자산으로부터 산출되는 이익의 귀속이 인정되는 자를 정하여야 한다²⁰⁸⁾고 하고 있고, OECD 이전가격 지침에서 제시하는 방법과 같은 취지로 무형자산의 귀속 및 가치를 평가하도록 하고 있다. 다만 무형자산의 “취득(Acquisition)”의 포함 여부와 관련하여 OECD 이전가격 지침에서 제시하고 있는 기준과 차이가 있는 것으로 보이나, 이는 무형자산을 다국적기업 중 특정 기업이 직접 개발할 수도 있고 제3자로부터 해당 무형자산을 취득할 수도 있다는 점을 표현하기 위한 것²⁰⁹⁾으로 그 취지에 있어서는 차이가 없다.²¹⁰⁾

3) 해외의 논의의 공통된 취지 및 우리나라에서의 적용 가능성

지금까지 살펴본 OECD, 국제연합 및 미국의 사례 등을 통하여 드러난 상표권 귀속에 관한 입장을 살펴보면, 공통적으로 어떤 기업이 상표권자로 등록되어 있으나 실제로는 그 상표의 가치 형성에 아무 기여를 하지 않는 경우에는, 법률적으로 상표권자라 하여도 경제적으로는 상표권자로 인정받지 못하여 상표권과 관련하여 얻을 수 있는 수익을 얻을 수는 없다는 입장을 취하고 있다. 즉, 아무리 해당 국가에서 정한 절차에 따라 상표권자로 등록된 자라 하더라도 그가 해당 상표권의 가치 형성을 위하여 그 개발·강화·유지·보호 및 사용(development,

of Intangibles and Transactions Involving Intangibles, B.5.3.3.

208) 『국제연합 이전가격지침』, 290 면, B.5.3. Owner of Intangibles and Transactions Involving Intangibles, B.5.3.10.

209) 『국제연합 이전가격지침』, 293 면.

210) 무형자산의 “취득(Acquisition)”은 다국적기업 중 특정 기업이 무형자산을 개발함에 있어 부담하는 위험이 거의 없을 수 있다는 점에서 무형자산의 “개발(Development)”과 차이가 있다(『Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10(2015 Final Reports)』, OECD, 2015 년, 78 면, 6.49).

enhancement, maintenance, protection and exploitation) 등에 기여한 자인지, 그 기여에 있어서도 스스로 중요한 역할을 하였다거나 자산 등을 투자하고 위험을 부담하는 등 의미 있는 행위를 어느 정도 하였는지에 따라, 경제적인 측면에서는 상표권자로 인정받지 못하게 될 수 있다.

이전가격세제에 관한 위의 논의가 함축하고 있는 취지는 이 논문에서 다루고 있는 동일한 기업집단 내에 속한 계열회사들 사이에서의 상표권 귀속에 관하여도 동일하게 적용될 수 있다. 위 이전가격세제에 관한 논의는 상대적으로 용이한 상표권 조정을 통한 조세회피 및 세율이 낮은 지역으로의 부의 이전을 방지하기 위한 것이고, 이 논문에서의 논의는 사실상 기업집단의 의사결정에 절대적인 영향력을 가진 지배주주의 의사에 따라 정해진 상표권 귀속에 따라 조세절감 및 기업집단 내에서의 부당한 이익분여를 방지하기 위한 것이기 때문이다.

우리나라에서 과세관청이 실제로 과세처분을 하고, 조세심판원·법원 등에서 이와 관련된 판단을 하기 위하여는 조세법률주의의 원칙상 법률에 그 근거 법률이 있어야 한다. 앞에서 살펴본 바와 같이 상표권 귀속에 관한 별도의 근거 법률은 존재하지 않으나, 우리 법원은 국세기본법 제14조 제1항 등의 실질과세 원칙 중 실질귀속의 원칙 등에 근거하여 실질적인 납세의무자를 직접 결정할 수 있다는 입장을 취하고 있다. 이에 대하여 위 가.항에서 실질과세원칙에 따른 상표권의 귀속 판단 기준을 살펴보았는데, 이 기준에 해외에서 논의되고 있는 내용들을 함께 고려하여 더 객관적으로 상표권의 귀속을 판단하는 기준을 생각해 보려고 한다.

다. 상표권의 귀속에 관한 구체적 판단 기준

다음으로 실질귀속원칙에 따라 세법상 상표권 귀속을 판단할 때, 상표법의 법리를 참고하되 구체적으로 무엇을 검토하여야 하는지 생각해보겠다. 대법원은

앞에서 살펴본 바와 같이 소득이나 수익, 재산, 행위 또는 거래 등의 과세대상에 관하여 귀속 명의와 달리 실질적으로 이를 지배·관리하는 자가 따로 있는 경우에는 형식이나 외관을 이유로 귀속명의자를 납세의무자로 삼을 것이 아니라, 실질과세의 원칙에 따라 실질적으로 당해 과세대상을 지배·관리하는 자를 납세의무자로 삼아야 한다고 하면서, 그러한 경우에 해당하는지는 명의사용의 경위와 당사자의 약정 내용, 명의자의 관여 정도와 범위, 내부적인 책임과 계산 관계, 과세대상에 대한 독립적인 관리·처분 권한의 소재 등 여러 사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다고 판시하여²¹¹⁾ 국세기본법 제14조 제1항의 실질과세원칙을 적용할 때 일반적으로 고려하여야 하는 점을 밝히고 있다. 대법원의 판단 기준에 따를 때, 상표법상 상표권자로 등록된 자를 반드시 납세의무자로 삼을 것이 아니라 명의와 관계없이 상표권을 지배·관리하는 자를 납세의무자로 보아야 할 것이다. 일반적으로는 해당 브랜드의 가치를 형성하고 유지하기 위하여 필요한 활동을 하면서 상표법상 상표권자로 출원·등록하는 경우 상표권을 지배 또는 관리하는 것으로 판단될 수 있을 것이다.

특히 상표법상 어떤 브랜드의 상표권자로 출원·등록한 자가 해당 브랜드를 사용하지 않는다면, 위의 기준에 따라 상표권의 실질 귀속자를 찾아내야 할 것이다. 상표법상 상표를 사용하는 자 또는 사용하려고 하는 자는 모두 상표권의 출원·등록을 할 수 있기 때문에, 상표권을 등록한 현재 시점에서는 해당 브랜드를 사용하지 않을 수도 있다. 상표법의 입법 목적에는 전국 단위로 상표를 일관되게 관리하기 위한 측면도 있기 때문에 세법상 상표권의 귀속이 인정되는 자와 상표법상의 명의자와 반드시 일치하지 않을 수 있고, 상표법상 상표권자로 등록한 자가 현재는 아니지만 향후 그 상표의 가치 형성 및 유지를 위하여 기여하는 등 세법상 상표권의 귀속이 인정되는 자가 될 수도 있으므로 구체적인

211) 대법원 2014. 5. 16. 선고 2011 두 9935 판결.

사정을 고려하여 상표권의 귀속을 판단하여야 한다.

어떤 자가 상표권을 지배·관리하는 자인가 판단을 할 때에는 객관적인 측면과 주관적인 측면을 모두 고려하여야 할 것이다. 위 가.항에서 살펴본 실질과세 원칙에 따른 상표권 귀속 판단에 관한 기준을 근간으로 하여, 각 기준의 구체적인 판단에 있어 위 나.항에서 살펴본 해외의 논의 중 일부 내용을 참고할 수 있을 것이다. OECD가 제시하는 기준을 살펴보면, 특정 상표권을 통하여 이익을 얻을 수 있는 자를 판정하기 위하여 기능·자산 투입·위험부담 등을 고려하는데, 그 각각을 구성하는 요소 중 일부를 위 가.항에서 살펴본 기준의 세부 기준으로 반영할 수 있을 것으로 생각된다.

먼저 객관적인 측면에서 i) 상표권의 가치 형성 및 유지를 위하여 필요한 비용 등을 기업집단 내에서 어떤 기업이 부담하는지 및 해당 상표권이 어떻게 사용되었는가와 관련하여, ① 상표권의 보호를 위하여 일상적으로 어떤 기업이 상표권의 관리를 위하여 필요한 비용을 부담하는가, ② 상표권 관리를 직접 한다고 하여도 관리를 위하여 필요한 비용을 직접 부담하지 않고 특수관계가 있는 자들이 공동으로 부담할 수도 있으므로, 해당 상표를 관리하기 위하여 필요한 비용을 부담하는가 또는 얼마나 부담하는가 등과 같은 요소들을 검토하여야 할 것이다.

다만 상표권의 출원·등록과 관련하여 누가 상표권을 출원·등록하였는가 및 출원·등록비용을 누가 부담하였는가의 문제는 상표권자가 상표권을 지배·관리하는 자인지 판단할 때 참고 사항 정도로만 취급하여야 할 것이다. 왜냐하면 특허권 등 창조성을 기반으로 하는 지적재산권의 경우, 창작 활동을 하는 동시에 그 자체로서 보호를 받을 수 있기 때문에, 해당 권리를 지배·관리하는 자를 판단할 때 실제로 창작을 한 자가 누구인가가 중요한 기준이 되지만, 상표권은 시장에서 거래를 통하여 인지도를 얻고 그에 따라 명성이 높아짐에 따라 재산권의

보호 대상으로서의 가치가 점점 높아지는 법률상 권리로서, 상표를 누가 가장 먼저 만들어냈는가는 일응의 참고 사항이 될 뿐이고 시장에서의 인지도를 높이는 데 기여를 많이 한 자에게 상표권의 귀속을 인정하는 것이 실질과세원칙에 더 부합하기 때문이다. 또한 앞에서 살펴본 바와 같이 특허권 등은 발명 과정에서 대부분의 비용이 투입되고 그 등록 이후에는 상대적으로 적은 비용이 투입되지만, 상표권의 경우 상표권 등록 이후에 그 상표권의 가치 형성·유지를 위하여 많은 비용이 투입되기 때문에,²¹²⁾ 경제적 실질을 고려하더라도 상표권을 처음 출원·등록한 자가 누구인가는 중요한 판단요소가 될 수 없다.

ii) 어떤 기업이 해당 상표권의 처분 및 관리에 관한 의사결정을 하고 처분 행위를 하거나 대응을 할 수 있는지와 관련하여, ① 상표권의 보호를 위하여 일 상적으로 어떤 기업이 상표권을 직접 관리를 하는가, ② 특히 상표권의 가치는 해당 상표의 사용을 통하여 그 가치가 형성·유지되므로, 상표의 개발·발전·유지·보호 등 상표의 가치를 향상시키기 위한 전략 수립 및 마케팅 활동, 해당 기업 집단이 생산 또는 판매하는 제품에 부착하여 해당 브랜드를 대중에 인지하도록 하는 활동 등과 같이 상표권으로 등록된 상표권의 사용과 관련된 의사결정을 할 수 있는지 및 그 상표권의 가치를 형성하고 유지하는 활동을 어떻게 수행하는가, ③ 상표의 개발·발전·유지·보호·이용 등과 관련된 위험, 경쟁업체의 성장에 따라 야기되는 위험 또는 그 상표가 부착된 상품·서비스 자체와 관련 위험, 타인에 의한 상표권 침해시 그 대응과 관련한 위험 등 다양한 위험을 부담하는가 등을 고려할 수 있을 것이다.

주관적인 측면에서는 ① 상표법상 상표권자로 출원·등록이 되어 있는 자가 스스로 상표권의 보유자라는 인식을 갖고 상표권을 지배·관리하고 있는가 및 동일한 기업집단 내에 속한 특수관계자들 역시 상표권자로 출원·등록이 되어

212) Olena Dudar, Johannes Voget, 앞의 문헌, 6면~8면.

있는 자를 상표권을 보유한 자로 인식하고 있는가를 살펴보아야 할 것인데, 궁극적으로는 상표권의 보유로 이익을 얻을 수 있는 자 또는 이익을 얻어야 하는 자를 누구로 인식하는가를 파악하여야 할 것이다. ② 해당 상표권의 처분 및 관리와 관련한 중요한 의사결정을 하는 자 또는 중요한 의사결정에 영향력을 미치는 자 역시 실질과세원칙상 상표권의 보유자로 인정될 수 있을 것이다. 또한 ③ 해당 상표와 관계가 있는 자들이 상표권 사용료의 방식이 아니라, 상표권을 관리하고 보호하기 위하여 필요한 비용을 직접 부담하는 자 또는 그 비용부담 의무를 부담하는 자를 누구로 인식하는가 역시 상표권의 귀속을 판단할 때 그 기준이 될 수 있을 것이다.

만약 상표법상 명의가 단독으로 출원·등록된 것이 아니라 여러 주체의 명의로 출원·등록된 경우에는 우선 상표권자로 출원·등록된 자들을 각각 위 기준에 따라 상표권을 보유한 자로 판단할 수 있는지 검토하여야 할 것이다. 상표법상 상표권자로 등록된 자들 중 실제로 브랜드의 가치 형성 및 유지에 기여하는 자는 특정 기업 또는 일부 기업이고, 나머지는 이미 형성된 브랜드의 가치에 편승하여 브랜드를 단순히 사용하면서 공동상표권자로서 상표권 등록을 하는 것도 가능하기 때문에, 상표권자로 출원·등록한 자가 여러 명일 경우 앞에서 살펴본 기준에 따른 별도의 판단이 필요하다. 위 기준에 따라 상표권을 보유한 자로 판단되는 자가 한 명 또는 특정 기업일 경우에는 세법상 그에게 상표권의 귀속은 인정하여야 할 것이고, 상표권을 보유한 자로 판단되는 자가 여러 명일 경우에는 세법상 모두에게 상표권의 귀속을 인정하되 구체적인 사정을 고려하여 상표권의 보유 비율을 판정하여야 할 것이다.

한편 단순히 동일한 상호를 사용하고 있다는 사실만으로 관련된 기업들 중 일부가 상표권을 지배·관리하고 있다고 인정되기는 어려울 것이다. 예를 들어, 기업집단이 기존에 그 기업집단을 표현하는 CI 등을 별도로 만들어서 관리하지

않고 단지 동일한 상호를 사용함으로써 소비자들에게 동일한 기업집단임을 인지시키다가, 기업구조조정 등을 통하여 별도의 조직을 만들어 그룹 CI 등을 만들어 상표법에 따라 상표권을 출원·등록하고 새롭게 상표권 관리를 시작하였다면, 동일한 상호만 사용하던 시기는 관련 브랜드를 지배·관리한 자가 아무도 없었다고 보아야 할 것이고, 별도의 조직을 만들어 상표권을 관리하면서부터 비로소 관련 브랜드 관리가 이루어졌다고 보아야 할 것이다. 이러한 경우에도 위에서 검토한 기준에 따라 상표권과 관련하여 수익을 얻어 그에 대한 납세의무를 부담하는 자가 누구인가를 확정하여야 할 것이다.

지금까지 정리한 세법상 상표권의 귀속을 판단하는 기준은 실질과세원칙에 따른 상표권 귀속 판정시 판단기준을 객관적 요소와 주관적 요소로 나누어 검토하되, 이 기준을 근간으로 하여 현재까지 조세심판원 등에서 상표권의 귀속을 판단할 때 고려한 점 및 OECD의 논의를 세부적인 기준으로 반영한 것으로, 상표권의 귀속을 판정할 때 일반적으로 고려하여야 하는 요소로 활용될 수 있을 것이다.

4. 구체적 사례에서의 상표권 귀속 판단

지금부터는 우리나라의 기업집단의 상표권 관리 행태를 고려할 때, 예상할 수 있는 구체적인 사례들을 상정하여 앞에서 살펴본 기준에 따라 어떻게 상표권 귀속을 결정할 것인지 살펴보겠다.²¹³⁾ 기업집단 내의 특정 회사 또는 여러 회사가 기업집단을 나타내기 위하여 특정 CI 등에 관하여 상표권을 등록한 경우 및

213) 다만, 상표법상 상표권자로 출원·등록된 명의자가 누구인가는 세법상 해당 CI 등의 귀속 판단시 참고사항일 뿐이므로, 상표법상 해당 CI 등에 대한 상표권 명의자가 그 브랜드를 사용하는가 또는 사용하지 않는가에 관하여는 별도로 구별하여 검토하지 않는다.

기업집단을 나타내는 CI 등을 별도로 제작하지 않고 상표권 등록을 하지 않은 경우로 사례를 나누어 검토하고, 각 사안에서 특정 CI 등이 어떤 회사의 설립 또는 사업 초기부터 계속 사용되어 왔던 것인지 아니면 이후에 새롭게 만들어진 것인지에 따라 구별하고, 각 사례에서 현행 상표법과의 관계를 고려하여 실질과세원칙이 어떻게 적용되어야 할 것인지 구체적으로 검토하여 보겠다.

가. 특정 CI 등에 대하여 상표권 등록을 한 경우

오늘날 우리나라의 대부분의 기업집단들이 자신이 보유하고 있는 기업집단의 CI 등에 대하여 상표법에 따른 출원·등록을 하고 있다. 상표법에 따라 상표권 등록을 할 때에는 지주회사가 상표권자가 되는 경우도 있고, 지주회사가 없다면 기업집단 내부에서 중심이 되는 회사 또는 기업집단을 구성하는 여러 회사가 공동으로 상표권자가 되는 경우가 있을 수 있다. 상표권자로서 CI 등을 등록할 때에는 사실상 기존에 사용하던 CI 등에 대한 상표권을 등록할 것인가 아니면 새로운 CI 등에 대한 상표권을 등록할 것인가와 같이 큰 범주에서는 2가지 경우로 사례가 나누어질 수 있다.

1) 회사의 설립 또는 해당 기업집단의 사업 초기부터 사용하던 특정한 CI 등이 있었고, 그 CI 등을 상표법에 따라 출원·등록한 경우

어떤 회사가 그 회사를 설립하는 때 또는 해당 기업집단이 사업을 시작하던 때부터 특정한 회사의 이름인 상호를 알리고, 그 상호와 함께 회사를 표시하는 특정한 표장을 사용하였고, 해당 회사가 성장하면서 이렇게 사용된 표장을 그 회사 외에 동일한 기업집단에 속하는 여러 회사들이 함께 사용하게 된 경우에

는 상대적으로 그 브랜드의 귀속을 판정하기 쉽다. 우리나라에서는 CI 등 기업을 나타내는 브랜드에 대한 인식이 1990년대 이후에 확립되기 시작하였다는 점을 고려할 때, 현실적으로 이 사례에 해당하는 경우는 1990년대 말 및 2000년대 이후에 설립되어 성장한 일부 IT 기업들의 경우 외에는 위와 같은 사례를 찾아보기 어려울 것이다.

처음으로 회사가 설립될 때부터 사용하였던 기업 CI 등은 상표법의 원리 및 세법상 실질귀속원칙을 모두 고려하더라도, 그 최초의 회사에 상표권이 귀속되는 것으로 판단하여도 무리가 없을 것이다. 1990년대 이후에는 기업 CI 등에 대한 인식이 강화되면서 그 상표권 관리도 적절하게 이루어진 경우가 많고, 상표권 등록이 이루어진 후에 시장에서 그 CI 등의 신뢰를 얻게 될 때까지 사업을 수행하고 상표권을 관리한 최초의 회사가 계속하여 해당 상표권을 지배하면서 관리하고 있을 가능성이 높기 때문이다. 처음 해당 CI 등에 대하여 시장에서 신용을 얻기 위하여 기여한 회사가 하나 이상일 경우에는 그 상표권의 가치 형성에 기여한 모든 회사들에게 세법상 상표권의 귀속을 인정하되, 그 기여도에 따라 지분 비율을 결정할 수 있을 것이다. 상표권은 그 출원·등록된 CI 등의 사용에 따라 소비자들에게 많이 알려지고 다른 기업의 CI 등에 비하여 높은 식별력을 가지게 되면 그 가치가 변동하므로, 상표권의 가치 형성에 큰 기여를 한 회사가 최초에 기업 또는 기업집단이 구성될 때와 기업 등의 사업 활동 수행에 따라 시간이 경과한 후에 달라질 수 있다. 상표권의 이러한 성질을 반영하여, 일정한 기간에 한 번씩 상표권에 대항 각 기업의 기여도를 평가하여 기업집단 내부에서의 상표권의 귀속 비율을 변경할 수 있을 것이다. 이렇게 상표권의 귀속비율이 달라지면, 그에 따라 기업집단 내부에서 지급 및 수취하는 상표권 사용료의 금액도 함께 변경될 것이다.

또한 CI 등에 대한 상표권의 식별력 강화를 위하여 기여한 최초의 기업이 해

당 그 상표권의 관리를 동일한 기업집단 내의 다른 기업이 담당하도록 하는 경우에도, 상대적으로 상표권 귀속이 명확하다. 이러한 사례에서는 최초에 해당 CI 등에 대한 시장의 신용을 얻는데 기여한 회사 및 그 상표권을 지배하며 관리한 회사에 상표권이 귀속되는 것으로 판정하여야 한다. 만약 그 최초에 CI 등의 가치 형성에 기여한 회사가 더 이상 그에 대한 상표권을 관리하지 않게 되는 경우에도, 상표권이라 하는 무형자산의 양수도를 합리적인 가격에 하는 등 그 귀속을 명확하게 한 후에 상표권 사용료를 서로 지급 및 수취하는 방식으로 처리할 수 있을 것이다.

2) 기업집단이 시장에서 상당한 신뢰를 얻은 후에 새롭게 CI 등을 제작하여, 그 새로운 CI 등을 상표법에 따라 출원·등록한 경우

이 논문에서 가장 문제가 되는 사례는 어떤 기업집단이 시장에서 상당한 신뢰를 구축한 후에 비로소 새로운 CI 등을 제작하여 사용하기 시작하는 경우일 것이다. 사실상 대부분의 기업집단들이 이 사례에 해당하며 최초에 해당 기업에 대한 신뢰도를 형성한 자가 누구인지 및 어느 정도 가치의 신뢰를 형성하였는지 파악하기 힘들고, 새로 제작된 기업 CI 등을 어떻게 취급해야 할 것인지 일률적으로 파악하기 어려운 경우가 많다. 이러한 경우에는 구체적인 사안에 따라 다음과 같은 순서로 해당 상표권의 귀속을 판단하여야 할 것이다.

먼저 어떤 기업집단이 자신들이 동일한 기업집단에 속한다는 점을 표시하기 위하여 특정한 CI 등을 제작하여 사용하기로 한 경우, 그 새로 제작된 CI 등을 지배·관리하는 자가 누구인지 파악하여야 한다. 새로운 CI 등을 사용하기 전에도 오랫동안 영업을 한 기업집단의 경우, 상표법상 상표보다는 상법상 상호에 대하여 소비자들의 신뢰를 얻었을 가능성이 높다. 상호는 앞에서 살펴본 바와

같이 상인의 인적 동일성을 표시하기 위한 것으로, 상품 등의 물적 동일성을 표시하는 상표와 시장에서 유사한 기능을 하지만 상표와는 구별되는 것이며, 어떤 기업집단이 자신들을 표현하기 위하여 새로운 CI 등을 제작하였다는 것은 사실상 기존에는 기업 CI와 같은 대상이 존재하지 않았다는 것을 의미한다. 그러므로 새로 제작된 CI 등의 귀속을 파악할 때에는 우선 그 CI 등에 대한 상표권 자체의 지배 및 관리를 누가 하는가를 고려하여야 한다.

실질과세원칙 중 실질귀속의 원칙에 따라 납세의무자를 파악할 때 객관적 요소와 주관적 요소를 고려하는데, 상표권의 귀속을 파악할 때에도 이러한 기준을 적용할 수 있다. 상표권을 보유하고 있는 것으로 인정되는 회사는 CI에 대한 상표권을 관리하면서 다른 회사들로부터 상표권 사용료를 수취할 수 있으므로, 이렇게 발생한 수익에 대하여 납세의무를 부담하기 때문이다. 상표권을 지배하는 자가 누구인지 판단하기 위하여는 객관적으로는 i) 상표권의 가치 형성 및 유지 위하여 필요한 비용 등을 기업집단 내에서 어떤 기업이 부담하는지 및 해당 상표권이 어떻게 사용되었는가와 관련하여, ① 상표권의 보호를 위하여 일상적으로 상표권 관리에 필요한 비용을 어떤 회사가 부담하는지, ② 어떤 회사가 상표권 ‘관리’를 위하여 소요되는 비용을 부담하기로 하였는지 등을 검토하고, ii) 어떤 기업이 해당 상표권의 처분 및 관리에 관한 의사결정을 하고 처분행위를 하거나 대응을 할 수 있는지와 관련하여, ① 상표권의 보호를 위하여 일상적으로 어떤 기업이 상표권을 직접 관리를 하는가, ② 상표의 개발·발전·유지·보호 등 상표의 가치를 향상시키기 위하여, 상표권 출원·등록을 한 CI 등의 소비자 인식 제고 및 가치 향상을 위한 전략 수립 및 실행을 어떤 회사가 수행하는지 및 이에 대한 의사결정을 어떤 회사가 하는지 및 그 활동을 어떻게 수행하는지, ③ 소송이나 제품 관련 클레임 등 상표권 관리에 관한 다양한 위험이 발생하였을 때 어떤 회사가 그 위험을 부담하는가 등을 고려하여야 한다. 다음

으로 주관적으로는 ① 어떤 회사가 스스로를 해당 상표권을 지배 및 관리하는 자라 인식하고 업무를 수행하는지, ② 기업집단 내부에서 해당 상표권에 대한 의사결정시 어떤 회사가 가장 중요한 영향력을 미치는지, ③ 해당 상표권의 관리를 위하여 필요한 비용 부담은 어떤 회사가 하고, 해당 상표권을 사용한 대가로서 사용료를 수취할 수 있는 회사는 어떤 회사인지 등에 대한 기업집단 내부에서의 인식 등을 고려하여야 한다.

위와 같이 새로 제작된 CI 등에 대한 상표권의 귀속을 판정할 때, 사안에 따라서는 해당 기업집단의 성공에 가장 기여를 많이 한 기업이 아닌 자가 해당 CI 등에 대한 상표권을 보유한 자로 판단될 가능성도 있다. 반드시 최초에 기업의 성장을 위하여 기여한 자가 새로 제작된 CI 등을 관리하여야 하는 것은 아니고, 기업집단의 의사결정에 따라 새로 형성된 CI 등을 관리하는 회사를 별도로 두고 향후 그 CI 등의 사용과 관련하여 그 가치형성 및 가치 보호를 위하여 필요한 비용 및 책임을 부담하도록 할 수 있으며, 이러한 경우에는 그 상표권을 관리하는 회사에 상표권의 귀속을 인정하는 것이 현재의 상표 사용에 관심을 갖는 상표법의 원리 및 비용·책임을 부담함으로써 수익을 얻고 그 수익에 대하여 납세의무를 부담하도록 하는 세법상 원리와 조화롭기 때문이다. 또한 상표권 귀속을 정한 때와 이후의 시기에 상표권의 가치 형성에 기여한 회사가 변경되는 경우, 위 1)항에서 살펴본 바와 같이 객관적·주관적 요소를 고려하여 상표권 귀속 또는 그 귀속 비율을 조정하도록 해야 할 것이다. 상표권의 귀속이 달라지면 상표권 사용료의 수취 및 지급 여부에 변동이 생길 것이고, 그 귀속 비율이 달라지면 서로 수취 및 지급하던 상표권 사용료의 금액에 변동이 생길 것이다.

다만 기업집단 및 그 집단에 속한 계열회사들의 의사결정 과정을 고려할 때, 사실상 지배주주의 의사에 따라 향후 비용을 부담하게 될 상표권 귀속 회사가 결정될 수 있기 때문에, 위와 같은 논의가 결과적으로 지배주주의 기업집단 내

부의 재조정 과정을 합리화하여 주는 면죄부가 될 수 있다는 문제가 있다. 이와 관련한 문제를 제4장 제4절에서 더 구체적으로 살펴보도록 하겠다.

나. CI 등을 제작하지 않아 상표권 등록을 하지 않은 경우

기업집단의 선택에 따라서는 기업집단을 대표하는 CI 등을 별도로 제작하지 않고, 기업집단에 속하는 각 계열회사들이 중요한 부분에서 공통되는 요소(예를 들면, 상호의 중요한 부분 등)를 포함하여 각자 회사를 나타내는 CI 등을 제작하여 각자 상표법상 상표권 출원·등록하여 CI를 사용하는 경우도 있다. 이러한 경우 원칙적으로 각 CI를 제작하고, 관리하는 각각의 회사에 해당 CI에 대한 상표권이 귀속될 것이고, 그에 관하여 기업집단 내부에서 계열회사 사이에 상표권 사용료 등의 지급 및 수취는 불필요하게 될 것이다. 문제는 기업집단을 표시하기 위한 공통된 CI 등을 사용하지 않을 뿐, 상호의 중요한 부분을 공동으로 사용하기 때문에 상호가 기업집단을 나타내는 기능을 하게 된다.

상인에 대한 인적표지인 상법상 상호는 앞에서 본 바와 같이 상품 등에 대한 물적 표지인 상표법상의 상표와 개념적으로 구별되지만, 시장에서 소비자에 대하여는 유사한 기능을 담당하고 있으며 다른 상인이 본인의 상호를 권한 없이 사용할 경우 그 상호의 등기 여부와 관계없이 부정경쟁방지법에 의하여 보호를 받을 수 있게 규정되어 있다. 이러한 측면에서 상호의 중요한 부분을 기업집단에 속하는 여러 계열회사가 동일하게 사용할 경우, 세법상 그 상호의 취급은 상표와 유사하게 다루어져야 할 것으로 보인다. 다만 상표와 다르게 상호는 상인에 대한 인적 표지 즉, 이름 그 자체이기 때문에 상호의 사용에 대하여 별도로 사용료를 지급·수취하도록 처리하고 있지 않으므로, 상법과의 관계에서 오로지 실질과세원칙을 적용하기 위한 목적으로 상호의 귀속 자체를 다르게 판단하기

는 곤란하다고 할 것이다. 또한 개별 계열회사 사이에서 상호 사용에 관하여 사용료를 지급 및 수취하지는 않기 때문에 그에 대하여 과세대상 확정 문제가 발생하지 않는 측면도 있다.

만약 각 기업이 사용하는 개별 CI 등에 상호의 중요한 부분이 포함되고, 그 개별 CI를 동일한 기업집단 내의 다른 기업이 다시 사용한다면, 상호가 상표와 같은 경제적 기능을 하게 된다. 이러한 경우에도 각 개별 기업에 각자의 CI 등이 귀속되는 것으로 단순하게 처리하도록 한다면, 위 가.목 2)항에서 검토한 바와 같이 지배주주의 의사에 따라 기업집단 내의 계열회사들이 동일한 상호를 사용하여 그로 인한 경제적 이익을 얻으면서도 그에 대한 대가를 지급하지 않아 부당한 것으로 보일 수 있다. 이에 관하여도 제4장 제4절에서 구체적으로 살펴보겠다.

제4절 상표권 귀속에 따른 상표권 사용료 이익의 귀속

1. 문제의 소재

제3절에서 검토한 바와 같이 동일한 기업집단이 사용하는 CI 등에 대한 상표권의 귀속을 결정 방식에 따르게 되면, 우리나라 기업집단의 지배구조의 특징 및 CI 등은 상표권으로 등록된 후 관리 단계에서 수익과 비용이 함께 발생한다는 상표권의 특징이 함께 작용하여, 향후 엄청난 수익을 발생시킬 수도 있는 CI 등에 대한 상표권의 귀속이 결과적으로 지배주주의 자의적인 의사에 따라 정해지게 된다. 실질과세원칙의 취지는 응능부담의 원칙에 따라 실제로 이익을 얻은 자가 그에 합당한 조세를 부담하도록 하는 것에 있음에도 불구하고, 단순하게

실질과세원칙을 적용하게 되면 오히려 지배주주의 절세 및 이익 극대화라는 이해관계에 부합하게 되어 타당하지 않은 결과가 되는 것이다. 국내의 사례 및 해외의 유사한 논의를 통하여 이러한 타당하지 않은 결과를 최소화하는 방법에 대하여 살펴보려고 한다. 제3절의 논의는 상표권 자체의 귀속에 관한 논의였다면, 제4절의 논의는 제3절에 따라 상표권 자체의 귀속이 정해진 후에 상표권 사용료라는 명목으로 그 이익을 모두 귀속시키는 것이 타당한가에 관한 논의이다.

최근 OECD 및 독일, 미국 등에서는 다국적기업들이 상표권 사용료를 최대한 비용으로 처리할 수 있는 국가와 상표권 보유와 관련하여 최소한의 세금을 부담할 수 있는 국가를 각각 활용하여, 조세의 부담을 최소화하려는 경향에 대하여 조세회피를 줄이기 위한 논의가 진행되고 있다. 물론 OECD 등 해외에서 논의되고 있는 다국적기업과 관련된 논의는 앞에서 본 바와 같이 동일하거나 동종의 산업 분야 내에서 각 국가별로 자회사가 있는 경우의 상표권 사용과 관련된 이익의 귀속에 관한 것이지만, 궁극적으로 이익의 정당한 귀속자가 누구인가를 찾기 위한 논의라는 점에서 우리나라의 기업집단 내부에서의 사용료 귀속 논의에서 참고할만한 점이 있을 것으로 생각된다. 이하에서는 동일한 기업집단 내부에서의 상표권 사용료를 활용한 부의 이전에 관하여 다루고 있지만, 위 논의를 참고하여 상표권 귀속 판단과 관련하여 발생한 불합리한 결과를 조정할 수 있을지 생각해 보겠다.

2. 국내의 사례

우리나라의 사례 중 동일한 기업집단 내에서 상표권 사용료 지급·수취에 관한 사례는 아니지만 상표권 사용료의 귀속에 관하여 제4장 제3절 2.의 가.항에서 살펴본 사례들과 달리 쟁점이 된 상표권이 상호로서 사용된 것인가를 검토

한 고등법원의 판례가 있었다. 이 사례는 회사가 국내에서 영업활동을 하면서 해외의 모회사가 보유하고 있는 서비스표(대한민국 상표법에 따라 상표권 등록을 마친 서비스표)를 사용하고 그 서비스표 사용료를 모회사에게 지급하는 것이 타당한가가 주요 쟁점 중 하나였던 사례였다.

서울고등법원이 2007. 4. 5. 선고한 2006누13086 판결²¹⁴⁾의 사실관계는 다음과 같다. 원고는 미국에 설립된 미국법인으로서 국내에 영업소를 설치하여 국내 기업을 대상으로 경영자문 용역사업을 영위하고, 원고가 소속되어 있는 A그룹은 소외 미국법인(이하 2.항에서 “모회사”라 한다)을 모태로 하여 성장하여 세계 40여개 국가에서 80여개의 자회사 또는 지점을 설치하고 기업경영자문을 주된 사업으로 영위하고 있는 법인이다. 모회사는 이 사건 쟁점 서비스표(이하 2.항에서 “쟁점 서비스표”라 한다)를 모회사 명의로 출원·등록하였고, 원고는 모회사와 서비스표 사용허여 계약을 체결하여 자신의 영업을 위하여 서비스표를 사용하면서 매년 매출액의 1%에 해당하는 사용료를 모회사에 지급하고 있었다. 이에 대하여 처분청은 쟁점 서비스표는 모회사 명의로 등록만 되어 있을 뿐 실질적으로 원고와 모회사는 동일한 회사이며, 쟁점 서비스표는 원고와 모회사의 상호에 이미 쟁점 서비스표에 사용된 명칭이 포함되어 있는 소위 상호서비스표로서 원고가 모회사에 사용료를 지급하지 않아도 쟁점 서비스표를 사용할 수 있다고 보아, 원고가 모회사에 지급한 서비스표 사용료 전액에 대하여 손금산입을 부인하고 그에 따른 법인세 부과처분을 하였다.

이에 대하여 서울고등법원은 모회사는 세계 41개국에 서비스표를 등록하고 그 침해행위에 대한 방지행위를 하고 있는 등 브랜드 가치의 보존·향상을 위하여 노력하고 있다는 점, 쟁점 서비스표는 경영자문 용역업계에서 상당한 인지도를 갖고 있다는 점, 원고가 쟁점 서비스표를 자신의 카탈로그, 브로셔, 영상물,

214) 위 사건은 대법원 2007. 8. 27. 선고 2007 두 8096 판결에서 심리불속행으로 상고인의 상고를 기각함으로써 고등법원에서 판시한 바와 같이 확정되었다.

입사안내서, 채용홍보물, 우편물봉투, 보고서 용지, 간판, 인터넷 웹사이트 등에서 사용하는 등 쟁점 서비스표 사용료는 원고가 수익창출을 위하여 영업활동에 필요한 비용으로 볼 수 있다는 점, 쟁점 서비스표의 사용을 원고 자신의 상호를 사용하는 경우에 해당한다고 볼 수 없고 일반 수요자의 입장에서 쟁점 서비스표를 원고의 상호로서 증명하다고 인식하고 있지는 않다는 점 등을 고려하여, 원고는 모회사에 쟁점 서비스표 사용료를 지급하는 것이 타당하므로, 원고의 법인세액 계산시 손금에 산입되어야 한다고 판단하여 처분청의 주장을 받아들이지 않았다.

특히 쟁점 서비스표의 사용과 관련하여, 처분청은 쟁점 서비스표는 상호와 구분할 실익이 없는 상호서비스표로서 원고는 위 서비스표를 자기의 상호의 통칭으로서 사용할 수 있다고 주장하였다. 이에 대하여 서울고등법원은 일반 수요자가 쟁점 서비스표권의 사용에 대하여 단순히 상호를 나타내는 것이라고 인식할 정도로 쟁점 서비스표권이 증명하여야 쟁점 서비스표의 사용을 자기의 상호를 보통으로 사용하는 방법으로 표시한 것이라고 할 수 있는데, 쟁점 서비스표가 그 정도로 증명하지는 않기 때문에 구 상표법 제51조 제1항 제1호(2016. 2. 29. 법률 제14033호로 전부개정되기 전의 것)²¹⁵⁾ 소정의 자기 상호 내지 자기 상호의 지명한 약칭으로서 이를 보통의 방법으로 사용하는 경우에 해당하지 않는다고 하면서, 모회사의 쟁점 서비스표권의 효력이 제한되므로 쟁점 서비스표 사용료를 모회사에게 지급할 의무가 없다는 취지의 처분청의 주장을 받아들이지 않았다.

위의 사례에서 처분청은 모회사가 보유한 쟁점 서비스표에 대한 사용료 수익을 모회사가 얻는 것이 타당한가의 관점에서 모회사에게 그 수익을 전부 귀속시키는 것이 타당하지 않다는 전제에서 과세처분을 한 것으로 보인다. 서울고등

215) 현행 상표법 제 90 조 제 1 항 제 1 호.

법원도 사실관계를 고려하여 모회사에게 쟁점 서비스표 사용료 전체를 귀속시키는 것이 타당하다는 판시를 하였지만, 상호와 상표를 구별하여 상표권 보유로부터 얻을 수 있는 이익은 상표권의 사용으로부터 얻을 수 있는 이익을 가리키며, 상호의 사용과 구별된다는 전제에서 판단을 한 것으로 보인다.

3. 해외의 논의

가. OECD의 상호 등에 대한 처리

《OECD 이전가격 지침(2017)》에서는 일반적으로 단순히 동일한 기업집단 내에 속하는 것을 표시하기 위하여 그 집단의 이름을 사용하는 것만을 이유로 그 대가를 지급하도록 할 수는 없다고 하고 있다. 만약 그 기업집단의 한 기업이 상표권 등을 보유하고 있고 다른 기업이 해당 상표 등을 사용하여 재정적으로 수혜를 얻었다면, 그에 대하여 대가를 지급하여야 할 것이다. 그러나 그 기업집단의 이름과 상표권 등 다른 요소가 결합하여 경제적인 이익을 얻은 것이라면, 대가를 계산할 때 i) 그 그룹 이름의 기여도와 ii) 결합된 요소와 관련하여 이름을 사용한 기업의 ① 역할·기능(functions), ② 자산 투입(assets), ③ 위험 부담(risk) 정도 등을 고려하여 판정한 기여도를 각각 구별하여야 할 것이다. 예를 들어, 현재 성공을 거둔 사업(이하 가.항에서 “A”라 한다)이 다른 사업(이하 가.항에서 “B”라 한다)의 성공을 기반으로 하여 얻어졌고, 이후 A가 B의 이름, 상표 또는 브랜드 등을 사용한다고 하는 경우에도 A가 당연히 B에게 그 상표권 등의 사용료를 지급해야 하는 것은 아니다. 오히려 B가 A가 해당 상표권 등을 사용하여 줌으로써 재정적으로 이익을 얻는 부분이 있다면, B가 A에게 그에 대한 보상을 해주는 것이 더 타당할 수도 있을 것이다. B는 A의 상표 등

사용 덕에 다른 영역에서 인지도가 상승하는 등 상표 등의 가치가 상승하는 이득을 볼 수도 있기 때문이다.²¹⁶⁾

위의 《OECD 이전가격 지침》에서 제시하고 있는 기준은 실질적으로 상호를 기반으로 만들어진 상표가 사용되는 경우, 상표권자가 현재 해당 상표권을 지배·관리하고 있고 제3절에서 살펴본 기준에 따르면이라도 상표권을 보유하고 있는 것으로 인정된다는 이유로 그로부터 발생하는 모든 이익을 얻을 수 있는 것은 아니고, 상호로부터 발생한 이익과 상표로부터 발생한 이익을 구별하여 상표권자는 그 중 본인이 실질적으로 기여한 부분에서만 이익을 얻을 수 있도록 하는 것이 정당하다는 취지를 표현하고 있는 것으로 생각된다.

나. 독일의 상호 및 상표의 구별에 관한 논의

독일에서도 다국적기업 등 동일한 집단 내에 속한 기업이 그 집단의 상표권을 사용하여 수혜를 얻은 경우, 그 상표권 사용에 대한 대가를 상표권을 보유한 기업에 지급하는 것이 타당하다는 원칙적인 입장을 받아들이고 있다. 다만 독일 연방 조세법원은 2000년에 이어 2016년에도 다음에서 보는 사례와 같이 구체적인 사실관계에 따라 집단의 이름을 사용하였을 때 항상 그 대가를 지급해야 하는 것은 아니라는 취지의 판결을 선고하였다.²¹⁷⁾

i) BFH, 21 Jan. 2016, I R 22/14²¹⁸⁾

216) 『OECD 이전가격 지침』, 277 면~278 면, B.4.3. Payments for use of the company name, 6.81~6.85.

217) Cornelia Andree, Sven-Eric Barsch, Sven Kluge, 「Licensing of Trademarks and the Use of Group Names: Recent Developments」, 『INTERNATIONAL TRANSFER PRICING JOURNAL(11/12, 2016)』, IBFD, 2016 년, 513 면.

218) Cornelia Andree, Sven-Eric Barsch, Sven Kluge, 앞의 문헌, 513 면.

독일의 모회사는 1985년 독일에 이어 베네룩스 3국, 오스트리아, 스위스, 폴란드 등에 자신이 속한 기업집단의 이름에 관하여 상표권 등록을 하였다. 그런데 독일의 모회사는 폴란드의 자회사가 위 기업집단의 이름을 무상으로 사용할 수 있는 권리를 부여하였다. 그래서 폴란드 자회사는 위 이름을 폴란드 자회사의 상호, 폴란드 자회사의 웹페이지 및 문서 등에 사용하여 왔다. 다만 폴란드 자회사는 기업집단의 이름을 사용할 뿐이었기 때문에, 폴란드 자회사가 독자적으로 그 이름의 줄임말이나 자체적인 상징을 사용할 수 있었다.

이에 대하여 독일의 과세관청은 2004~2006 과세연도에 독일 모회사가 폴란드 자회사로부터 위 상표권 사용에 대한 대가를 받지 않은 것에 대하여, 독립기업 원칙에 근거하여 계산한 상표권 사용료에 해당하는 금액을 소득(익금)으로 산입하여 그에 대한 과세처분을 하였다. 이에 대하여 독일의 모회사는 폴란드에서의 위 이름에 대한 상표권은 상업적인 가치가 없고, 폴란드 자회사의 매출 증대에 잠재적으로도 기여하는 바가 없기 때문에 위 과세관청의 과세처분이 타당하지 않다고 주장하였다.

하급심 법원에서는 과세관청의 주장을 받아들였으나, 독일 연방 조세법원은 2000년 판례[이하 ii)항에서 검토]의 연장선상에서, 상법에 근거하여 사용할 수 있는 이름(즉, 상호)은 반드시 그 사용대가의 지급이 필수적인 것은 아니고 이는 대가 지급이 필요한 상표권의 사용과는 구별되는 것이라고 하면서, 하급심을 파기하고 독일 모회사의 주장을 인용하였다.

ii) BFH, 9 Aug. 2000, I R 12/19²¹⁹⁾

219) Rolf Heinrich, 「Germany: 222. Transfer Pricing: Group Name Trademark Licensing: Federal Tax Court Overturns Lower Court Decision」, Mondaq(<http://www.mondaq.com/germany/x/12718/Corporate+Tax/222+Transfer+Pricing+Group+Name+Trademark+Licensing+Federal+Tax+Court+Overturns+Lower+Court+Decision>), 2001. 7. 20.자 기사, 2018. 4. 30. 최종 방문.

영국의 오토바이 제작업체의 독일 자회사가 그 기업집단의 로고와 이름(그룹명)을 처음에는 매출의 1.5%의 사용료를 지급하면서 사용하였다가, 1985년부터 1991년 중반까지는 사용료를 지급하지 않고 무상으로 사용하였다. 해당 건에서는 위 사용료의 비용 공제 여부가 문제가 되었다.

독일 연방 조세법원은 기업을 식별하기 위하여 사용하는 ‘상호’와 기업이 생산한 제품 등을 식별하기 위하여 사용하는 ‘상표’를 구별하여 취급하였다. 상호와 상표가 동일하다 하더라도 각각 독립적으로 보호를 받을 수 있고, 경우에 따라서는 상표권이 상호를 사용하는 권리보다 우선할 수도 있다고 하였다. 상표 내에 상호가 포함되어 있다는 이유만으로 그 상표의 사용에 대하여 대가를 지급받을 수 없는 것은 아니라는 것이다. 쟁점은 그룹명을 포함하는 상호를 사용하는 권리에 대한 대가인지 아니면 그룹명과 동일한 상표를 사용하는 권리에 대한 대가인지에 관한 것인데, 그 상표권 자체가 독립적이거나 내재되어 있는 가치가 있는 경우에는 그룹명을 상표권의 유사 사용의 방법으로 사용하는 것이 허용된다고 하였다. 이러한 전제에서 그룹명으로 이루어진 상표의 사용은 무상으로 이루어질 수 있다고 보았던 하급심 법원의 판단에 대하여, 그룹명으로 이루어진 상표라 하여도 그 자체로 경제적 가치가 인정된다면 그 사용료를 지급받을 수 있다고 하면서, 하급심 법원에 쟁점이 된 상표에 내재적 가치가 있는지 다시 검토하도록 하였다.

독일 연방 조세법원은 순수한 상호 사용과 상표의 사용을 구별하여, i) 상법상 기업 설립·운영 등을 위하여 필수적인 상호의 사용에 대하여는, 해당 기업이 유명한 기업집단에 속해 있는 경우라 하여도 무상으로 사용할 수 있고, ii) 다만 상표권으로 등록되어 상호가 사용되는 경우에는 해당 상표 자체가 상호와

독립하여 내재적인 가치를 갖고 있다면 유상으로 사용하도록 하여야 하고, 이 경우에만 사용료를 비용으로 처리할 수 있다는 입장을 취하고 있다고 할 수 있다.²²⁰⁾ 상호가 상표로서 보호받을 경우, 상호 자체의 내재적 가치가 있는가에 대하여는 향후 상호를 사용하는 자의 매출 등의 증대에 기여할 수 있는 잠재적 가치만 인정되면 되고, 명확한 경제적 이익이 있을 것을 입증할 필요까지는 없다고 하고 있다²²¹⁾. 즉 위 사례들로부터 확인되는 독일 연방 조세법원의 입장은 동일한 기업집단 내에서 그 기업을 나타내기 위한 명칭, 즉 상호를 사용한 경우에 상호 사용에 대하여 당연히 그 대가 지급이 필요한 것은 아니고, 상호가 포함된 상표권 자체에 독립적이고 내재적인 가치가 있는 경우에 그에 대하여 대가 지급이 이루어질 수 있는데, 이 때 내재적인 가치는 명확한 경제적 이익이 아니라 잠재적인 이익으로도 충분하다는 입장이라 할 수 있을 것이다.

이후 독일 재무부(Germany's Finance Ministry, BMF)는 2017. 4. 7. 위 2016년 판결의 취지를 반영한 그룹명의 사용 및 그 사용료에 관한 지침을 발표하였다. 위 지침에서는 어떤 기업집단의 그룹명을 유상으로 사용하고 그 사용료를 비용으로 처리할 수 있으려면, 그룹 명칭(상호) 이상의 상표권 자체로서 내재적 가치가 있어야 하고, 내재적 가치는 동일한 기업집단에 속한 기업이 아닌 제3자도 사용료를 지불하고 그 명칭을 사용하고자 하는 유인이 있다면 인정될 수 있다고 하였다. 또한 독일의 자회사가 오로지 재화나 용역의 유통에만 관여하고 있는 경우, 즉 상호를 사용할 뿐 독일의 자회사 자체가 시장에서 그 상호를 통하여 독자적인 사업을 하는 것은 아닌 경우라면, 해외의 모회사가 독일의 상호 사용에 대하여 대가를 지급받을 수 없고 만약 사용료를 지급받는다 하여도 그 금액을 독일 자회사의 비용으로 처리할 수는 없다고 하고 있다. 예를 들면, Apple의 경우, 독일 현지에는 제조를 하는 설비 등이 전혀 존재하지 않고 독일

220) Cornelia Andree, Sven-Eric Barsch, Sven Kluge, 앞의 문헌, 514 면.

221) Cornelia Andree, Sven-Eric Barsch, Sven Kluge, 앞의 문헌, 514 면.

자회사는 단지 스마트폰 등의 유통만 하고 있는데, 이러한 경우에 독일 자회사가 Apple이라는 상호를 사용하고 모회사에 그 사용료를 지급한다 하더라도 이를 비용으로 처리할 수는 없을 것이다.²²²⁾ 이러한 경우 외에도 독일은 조세회피 방지를 위하여 상표 등의 사용료를 비용으로 공제할 수 있는 사유와 그 범위를 제한하고 있다.²²³⁾

정리하면, 독일의 상호 및 상표의 사용에 대한 사용료 지급은 ① 상표 등의 사용에 관하여 그 사용 허락에 관한 일정한 계약 관계가 존재하고, ② 상호와 상표 사이의 불가분적인 관계가 있고, ③ 그 상표 등의 사용에 독자적인 경제적 가치가 있을 경우에 가능하다고 하겠다. 위 ①에서 계약의 형태는 반드시 상표 사용에 관한 문서일 것을 요구하지 않고, 비문서적인 약정 또는 구두 약정으로도 충분한 것으로 보고 있다.²²⁴⁾

다. 미국의 상표권에 관한 논의

최근 OECD 등에서 세율이 낮은 국가에 무형자산을 등록하여 조세를 회피하려는 움직임을 방지하기 위한 대책을 논의하고 있고, 미국에서도 상대적으로 법률적인 등록지를 쉽게 조정할 수 있는 상표권을 통하여 조세회피를 하려는 움직임에 대하여 여러 가지 논의를 하고 있다. 이러한 측면에서 미국의 회사들이 가능하면 상표권을 보유한 자회사 등을 미국 영역 내·외의 조세피난처에 위치하도록 하여 세금을 줄이고 부를 이동하게 하려는 유인이 강하고, 세율이 높은

222) Jabeen Bhatti, 「German Tax Authorities Issue Guidance for Group Names, Royalty Fees」, The Bureau of National Affairs(<https://www.bna.com/german-tax-authorities-n57982086607/>), 2017. 4. 13.자 기사, 2018. 4. 30. 최종 방문.

223) Victoria Willcox-Heidner, Stephan Strothenke, 「Cross-Border Brands, Transfer Pricing And The Impact Of BEPS」, Russell Bedford International(<https://www.russellbedford.com/latest/insight/cross-border-brands-transfer-pricing-and-the-impact-of-beps/>), 2017. 8. 배포자료, 2018. 4. 30. 최종 방문.

224) Victoria Willcox-Heidner, Stephan Strothenke, 앞의 2017. 8. 배포자료.

영역일수록 그 영역 외에 자회사 등을 두어 상표권과 관련한 현금흐름이 발생하도록 하려는 경향이 높다는 점을 실증적으로 확인한 연구도 찾아볼 수 있다.²²⁵⁾

현재 국제적으로 통용되고 있는 OECD 모델 등은 실제로는 미국의 이전가격 세제를 기반으로 하여 만들어진 것이다.²²⁶⁾ 미국에서는 미국세법 제482조 및 그에 대한 재무부 규칙을 통하여 이전가격 세제를 규율하고 있고, 이 내용은 큰 틀에서는 OECD 모델 등과 그 취지가 동일하다고 할 것이다. 그러므로 미국에서도 법률상 상표권자로 등록된 자에게 반드시 상표권으로부터 발생하는 수익이 귀속되어야 하는 것은 아니고, 그 상표의 가치를 실질적으로 형성하고 창출해낸 자에게 수익이 귀속되도록 해야 한다는 것이 기본적인 입장으로 보고 있다고 하겠다.

특히 미국의 경우, OECD 및 국제연합 등이 실현하고자 하는 조세회피 방지의 목적을 달성하기 위하여, 앞의 제3절의 3.의 나.항에서 살펴본 논의를 적용하는 것 외에도 이전가격세제 및 상표법을 엄격하게 관리하고 있다. 먼저 미국의 이전가격세제는 세계에서 가장 엄격하고 포괄적인 것으로 인정되고 있다²²⁷⁾. 또한 미국 상표법 역시 상대적으로 엄격하게 상표권을 관리하도록 하고 있다. 예를 들면, ① 영업권 등과 관계가 없이 영업과 독립한 상표권을 등록할 경우에는 상표권을 인정하지 않아 단순히 상표권 등록만으로는 상표권자로서 보호를 받을 수 없도록 하고 있고, ② 상표권자는 반드시 그 상표가 부착된 재화 또는 용역의 품질 등에 대하여 충분한 통제와 감독을 수행하여야 하고, 상표권자가 이러한 의무를 이행하지 않을 경우에는 그 상표권은 “naked”하게 된 것으로 인식

225) Bradley P. Lindsey, Wendy M. Wilson, 「Foreign or Domestic Tax Havens: The Location Decision for Intangible Property by U.S. Firms」, 2015 년, 25 면.

226) 이창희, 앞의 책, 초판, 박영사, 2015 년, 274 면.

227) Jost H. Heckemeyer, Pia Olligs, Michael Overesch, 「“Home Sweet Home” versus International Tax Planning: Where Do Multinational Firms Hold their U.S. Trademarks? 」, SSRN(<https://ssrn.com/abstract=2927926>), 2018. 4. 29. 최종 방문, 2017 년, 7 면.

하여, 상표권자가 그 상표권 등록과 관련된 모든 권리를 포기한 것으로 간주되도록 하고 있다. 이러한 미국의 상표법의 성격상, 오로지 조세절감을 위하여 해외 자회사가 관련 기업의 상표권자가 되도록 하는데 어려움이 있다²²⁸⁾고 한다.

4. 해외의 논의의 시사점 및 우리나라에의 적용

앞에서 살펴본 바와 같이 해외에서도 다국적기업의 상표 또는 상호 사용과 관련하여 사용료의 지급 및 수취를 통한 조세절감, 부의 이동 등이 문제되고 있고, 이에 대하여 어떻게 조세회피를 줄일 수 있을 것인가 논의되고 있음을 알 수 있다. OECD 및 독일의 경우, 상인의 인적 동일성을 표시하는 상호와 상인이 제공하는 상품 또는 용역을 표시하는 상표를 구별하여, 사용자가 특정 CI 또는 브랜드 등을 순수하게 상호로서만 사용하는 경우에는 그 브랜드 등을 보유하는 자에게 그로부터 발생하는 이익을 귀속시키는 것이 타당하지 않다는 전제에서 논의를 하고 있다. 특히 독일은 상호를 바탕으로 한 상표에 대하여는 그 상표 자체에 내재적 가치가 있어야 상표권자가 그로부터 이익을 얻을 수 있는 것으로 보고 있다. 미국의 경우에는 세법적 고려 외에도 상표법 자체를 엄격하게 적용함으로써 조세회피 목적의 상표권 조정을 어렵게 하고 있다.

우리나라에서도 해외의 이러한 논의를 참고하여 상표권으로부터 발생하는 수익의 귀속을 정당하게 판정할 수 있도록 할 필요가 있다. 앞에서 살펴본 바와 같이 제3절 4.의 구체적 사안에서 기업이 설립될 때부터 해당 기업의 브랜드에 관한 상표권 관리를 명확하게 하여 온 경우 외에는, 동일한 기업집단이 함께 사용하는 CI 등에 상호로서의 가치와 상표로서의 가치가 혼합되어 있고, 실질적으로 새로운 CI 등을 제작하여 향후 이를 지배·관리할 기업을 기업집단의 지배주

228) Jost H. Heckemeyer, Pia Olligs, Michael Overesch, 앞의 논문, 9면~10면.

주나 총수 일가가 결정해서 그 기업에 상표권을 귀속시킬 수도 있어, 앞에서 살펴본 기준에 따라 상표권의 귀속을 결정하고 그 귀속에 따라 모든 이익을 귀속시킬 경우 오히려 불합리한 결과가 발생할 수도 있기 때문이다.

우리나라에서는 실질과세원칙을 기반으로 상호와 상표의 가치를 구별하여 그 이익의 귀속을 정하는 해외에서의 논의를 참고할 수 있을 것으로 생각된다. 특히 제3장 제3절 2.의 가.항에서 살펴본 바와 같이 우리나라의 상표법상 상호를 보통의 방법으로 사용하는 경우에는 상표법에 따른 상표권 출원·등록을 하지 못하게 하고 있고, 상표권의 효력도 미치지 않도록 하고 있기 때문에 상호와 상표의 구별을 통한 상표권 사용료 귀속 판단은 현행 법체계에서 가능할 것으로 보인다. 제4장 제3절에서 살펴본 상표권 귀속의 판단은 상표권 이외의 상호, 해당 표장이 갖고 있는 소비자의 인식 등이 고려되지 않은 상표권 자체의 귀속이라 할 수 있으므로, 상표권 사용료와 관련한 이익의 귀속은 현실적인 우리나라 기업집단의 상표권 관리 실태까지 고려하여 실질과세원칙의 이념에 따라 조정하는 것이 필요하다. 제4장 제3절에서의 논의를 통하여 판정된 상표권자에게는 기업집단이 사용하는 CI 등에 포함된 여러 가지 가치 중에서 상표권 자체의 개발, 강화, 유지, 보호 등에 관한 부담 및 그에 해당하는 이익만 귀속되도록 하고 그 외의 이익은 귀속되지 않게 상표권 사용료 등을 조정한다거나, 그 외의 이익의 비중이 높을 경우에는 상표권 사용료를 수취하지 않도록 하는 등의 방식을 생각해볼 수 있을 것이다.

구체적으로 제4장 제3절 4.항에서 논의하였던 사례들을 생각하여 보겠다. 먼저 4.의 가.항에서 기업집단이 시장에서 상당한 신뢰를 얻은 후 새롭게 제작한 CI 등을 상표법에 따라 출원·등록한 경우를 살펴보겠다. i) 먼저 제3절에서 논의한 기준에 따라 상표권 자체의 귀속을 판정하면, 새롭게 제작된 CI 등의 상표권은 앞에서 살펴본 바와 같이 향후 그 상표권을 주로 지배 및 관리하면서 그

가치형성 및 유지를 위하여 비용과 위험을 부담하는 회사로 결정될 것이다. 상표권을 관리하는 회사가 반드시 기업집단의 지주회사이거나 기업집단의 최초 형성 및 평판을 얻는데 중요한 기여를 한 회사일 필요는 없고, 효율성을 고려하여 새롭게 만들어진 회사가 기업집단을 나타내는 브랜드 등 관련 상표권을 집중적으로 관리할 수도 있을 것이다.

ii) 상표권 자체의 귀속이 결정되면, 그 상표권을 보유한 회사에게 상표권으로부터 발생한 모든 이익을 귀속시키는 것이 적절한지 검토하여야 한다. 상표권을 사용하는 자가 상표권 자체가 갖고 있는 가치로부터 이익을 얻을 수 있다면, 그 부분에 대하여 상표권자에게 대가를 지급하도록 하여야 할 것이다. 상표권 자체가 갖고 있는 가치 이외에 기업집단을 나타내는 상호나 브랜드 등의 가치가 있는 경우, 상표권자로 판정된 회사가 해당 기업집단의 성장 또는 기업집단의 브랜드 가치 형성에 중요한 기여를 한 자이고 상표권 사용자가 그로부터 이익을 얻을 수 있다면, 상표권자에게 상표권 자체에 대한 부분 이외에도 상표권 등의 사용에 따른 대가를 더 많이 수취할 수 있을 것이다. 반대로 상표권자로 판정된 회사는 단순히 상표권을 지배·관리할 뿐, 실질적인 영업활동을 하지 않거나 기업집단의 성장에 의미있는 기여를 한 바가 없다면, 상표권 자체로부터 얻을 수 있는 이익과 그 외의 이익을 비교형량하고 상표권의 지배·관리를 위하여 투입되는 비용 등을 고려하여 상표권 등의 사용에 따른 대가를 한정적으로 수취할 수 있도록 해야 한다. 이 때 만약 상표권 자체로부터 얻을 수 있는 이익보다 그 외의 이익이 더 많다면, 상표권자로 인정되는 회사라 하더라도 그 상표권 등의 사용에 대한 대가를 수취하지 못하게 될 수도 있다.

다음으로 4.의 나.항의 기업집단을 나타내는 특정 CI 등은 존재하지 않고, 기업집단을 표시하는 상호가 있는 경우 각 개별 기업이 그 상호를 포함하여 각각의 CI 등을 제작하여 상표권 등록을 하는 경우를 생각해보겠다. 앞에서 본 바와

같이 상호 자체는 인적 동일성을 표시하는 것이기 때문에, 그 상호가 시장에서 인지도가 있고 소비자들에게 긍정적인 인상을 심어준다고 하여도 그 상호 사용에 대하여 사용료를 지급할 수는 없을 것이다. 각 개별 기업이 저명한 상호를 사용함으로써 시장진입이 용이해지고 더 높은 매출을 얻을 수 있게 된다고 하여도, 이는 각 기업의 사업 활동이 전제가 된 것으로 오로지 그 상호의 사용으로 얻은 이익이라 할 수도 없고, 각 개별 기업이 CI를 각자 제작하고 관리하는 이상 상표권 사용과 관련하여 기업집단 내부에서 사용료 지급 및 수취 등의 거래가 발생할 여지가 없어 부당한 부의 조정이나 조세 절감의 효과는 발생하기 어렵기 때문이다.

제5절 소결

지금까지 기업집단들이 본인을 나타내기 위하여 사용하는 CI 등에 대한 상표권의 귀속을 판단하기 위하여 상표법상 상표권의 귀속을 판단하는 기준에 대하여 검토하고, 상표법의 법리를 세법에 그대로 적용할 수 있을지 생각하여 보았다. 상표법에서는 원칙적으로 등록주의에 따라 상표권자가 누구인지 판단하고, 다만 등록주의를 관철하면 부당한 결과가 발생하는 경우에는 사용주의를 가미하여 예외를 인정하거나 상표법에 등록주의의 불합리함을 완화할 수 있는 규정 등을 두고 있다. 그러나 상표법은 상표권의 실질적인 귀속보다는 상표권의 일관된 관리를 통하여 상표 사용자의 업무상 신용 유지를 통한 산업발전 및 수요자의 이익 보호를 목적으로 하는 법률이기 때문에, 상표법의 원리를 그대로 세법에 적용하기는 어렵다. 또한 현재 우리나라 기업집단의 의사결정 과정을 고려하였을 때, 사실상 지배주주의 의사에 따라 상표권 등의 귀속이 결정되고 이후에 분쟁이 발생할 경우에 비로소 상표법의 원리가 작용할 가능성이 높기 때문에

세법상 상표권의 귀속에 대하여는 별도 논의가 필요하다.

상표권의 귀속에 관한 구체적인 규정이 없는 이상 세법상 상표권의 귀속을 판단하려면, 세법 해석 및 적용의 기본 원리인 실질과세원칙에 따라 이를 판단하여야 할 것이다. 실질과세원칙에 관한 국세기본법 제14조를 직접 적용하여 ‘경제적 실질’에 따라 상표권의 귀속을 판단하되, 상표법 및 상법 등과 조화롭게 해석하여야 할 것이다. 조세심판원 결정례 중에서도 상표권의 귀속을 정하면서 국세기본법 제14조를 판단의 근거 규정으로 제시하는 경우가 상당수 있었다.

상표법 등을 고려하여 실질과세원칙에 따라 세법상 상표권의 귀속을 판단할 때, 일반적으로는 상표권의 가치 형성 및 유지에 기여한 자가 상표법상 상표권자로 출원·등록을 진행하기 때문에, 상표권자를 기준으로 상표권의 귀속을 판단하여야 할 것이다. 그러나 상표권자로 등록되었는지 여부는 상표권 귀속 판단시 참고자료로 기능할 뿐이고, 쟁점이 되는 특정한 상표권에 관하여 이를 지배·관리하면서 상표의 가치를 형성하고 유지하는지 객관적인 측면과 주관적인 측면을 모두 고려하여 그 귀속을 판단하여야 한다. 이렇게 상표권의 귀속을 판단한 후에는 상표권 자체로부터 얻을 수 있는 이익과 상표권 이외의 요소로부터 얻을 수 있는 이익이 어느 정도인지 파악하여, 상표권을 정당하게 수취할 수 있는 자에게 합리적인 금액의 상표권 사용에 대한 대가가 귀속되도록 하여야 한다.

본 장에서 살펴본 원리에 따라 상표권의 귀속이 결정되고, 기업집단 내부에서 그 상표권의 지급 및 수취가 정당한 것으로 판단되면 합리적인 상표권 사용료를 어떻게 결정하여야 할 것인가에 관한 논의가 필요하다. 이 논의에 관하여는 제5장에서 살펴보겠다.

제5장 상표권 사용료의 평가

제1절 문제의 소재

제4장에서 검토한 바와 같이 상표권의 귀속 및 상표권 사용료의 수취 여부를 결정한 후에는, 상표권을 보유하는 자가 사용하는 자에게 상표의 사용을 허여하면서 그 사용료를 얼마나 받을 것인가를 결정하여야 한다. 제5장에서는 제4장과 논의의 평면을 바꾸어 상표권 사용료를 평가할 때에는 어떤 점을 고려할 것인가에 관한 내용을 다루려고 한다.

현행 법인세법에는 상표권 사용료를 어떻게 평가할 것인가에 대한 직접적인 규정은 없고, 무형자산에 대한 평가방법 정도의 규정이 있는 상태이다. 기업집단들이 지주회사 또는 해당 기업집단의 중심이 되는 회사가 CI 등에 대한 상표권을 보유하고, 동일 기업집단 내의 다른 계열회사들에게 CI 등을 사용하게 하면서 그 사용료를 받기 시작한 역사가 길지 않기 때문에 법인세법상 시가를 판정하는 규정이 제정될 때에는 상표권 사용료에 관한 문제를 별도로 검토할 필요가 없었고, 현재는 상표권 사용료 수취와 관련하여 여러 가지 문제가 발생하고 있음에도 불구하고 그에 대한 별도의 법령의 근거나 행정규칙 그 외에 내부 지침 등도 없고, 관련하여 축적된 사례도 많지 않다. 게다가 상표권 사용료는 실질적으로 사적자치의 영역으로 당사자 사이의 합의로 결정되는 것이 원칙이며, 당사자 사이에서 영업비밀로 유지하기로 하는 경우도 많아 시가를 파악하기 어려울 뿐더러 업종·상품·브랜드 자체의 인지도·시장형태 등 여러 요인에 의하여 영향을 받기 때문에²²⁹⁾ 상표권 사용료를 평가하는 기준을 세우는 것은 매우

229) 한국경제연구원, 「브랜드 사용료 사례와 시사점」, 2018. 2. 7.자 보고서, 4 면.

어려운 작업이라 하겠다. 그러나 현실적으로 동일한 기업집단 내에서 상표권의 지급 및 수취를 위하여 상표권 사용료 평가가 필요하고, 그렇다면 현행 법인세법 하에서 좀 더 정확한 사용료 평가를 위하여 어떤 점을 고려하여야 할 것인지에 대하여 생각해볼 필요가 있다.

참고로 이러한 배경 때문에 2014년 특허청에서는 대기업집단의 상표관리가 제대로 이루어지지 않고 있다는 점을 밝히며 등록상표에 대한 철저한 실태조사를 실시한 후 장기적으로 효율적으로 상표관리가 이루어질 수 있도록 상표심사 지침을 구비하고, 그 과정에서 국세청 및 공정거래위원회와 공조하여 부당한 세금추징이나 불공정행위로 적발되는 등의 피해는 발생하지 않도록 하겠다는 입장을 공표하기도 하였고²³⁰⁾, 공정거래위원회는 공시대상 기업집단들의 상표권 사용료 지급 및 수취 현황을 파악하고 정당한 상표권 사용료의 지급 및 수취가 이루어질 수 있게 하기 위하여, 공시대상 기업집단들에게 상표권 사용료 산정 기준 및 그 금액에 관하여 매 사업연도마다 금융감독원 전자공시시스템을 통하여 공시하여야 하는 의무를 부과하는 내용으로 2018년 1월 공시규정을 개정하였다.²³¹⁾

이하에서는 현행 법인세법 하에서 상표권 사용료에 대하여 어떻게 평가를 하여야 하는지 검토하고, 현행 법인세법에 따른 상표권 사용료 평가 방식에 문제가 없는지 살펴보겠다. 이후 우리나라 조세심판원과 법원 및 해외에서 발생한 실제 사안에서 상표권 사용료를 어떻게 평가하였는지 검토하고, 현행 법인세법 하에서 상표권 사용료를 적정하게 평가하기 위하여 어떤 점을 고려하여야 할 것인지 생각해 보겠다.

230) 특허청, 「대기업집단 상표관리 심각-대기업 상표관리 정상화를 위한 특허청 상표심사지침 발표」, 2014. 11. 21.자 보도자료.

231) 공정거래위원회, 앞의 2018. 1. 30.자 보도자료, 6면.

제2절 법인세법상 상표권 사용료의 평가

1. 상표권 사용료 평가 등에 관한 현행 법인세법의 규정 형식

이 논문에서 검토하는 상표권 사용료의 문제는 동일한 기업집단 내에 속한 계열회사들 또는 법인세법상 특수관계가 있는 자들 사이에 동일한 CI 등을 사용하고, 그 사용료를 어떻게 지급 또는 수취할 것인가의 문제로, 이러한 회사들의 행위가 어떤 경우에 궁극적으로 법인세법 제52조의 부당행위계산부인에 해당할 수 있는가를 판단하는 것이 관련 사안에서 가장 중요한 쟁점이 된다. 법인세법 제52조 제1항 및 동 시행령 제88조에서는 부당행위계산의 유형에 해당하는 거래에 대하여 규정하고 있고, 법인세법 제52조 제2항 및 동 시행령 제89조에서는 건전한 사회 통념 및 상거래 관행과 특수관계인이 아닌 자 간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격(요율·이자율·임대료 및 교환비율 기타 이에 준하는 것), 즉 시가를 어떻게 산정할 것인가에 관하여 정하고 있다. 상표권 사용료와 관련하여서는 현행 법인세법 하에서는 상표권의 사용에 대하여 적정하지 않은 대가를 지급받고 무형자산을 사용하게 하는 것에 관한 규정을 중심으로 적용규정을 살펴보아야 하고, 이에 따르면 다음과 같은 순위로 상표권 사용료를 평가하여야 한다.

가. 법인세법 시행령 제89조 제1항의 가격

특수관계인 사이에 지급 및 수취된 상표권 사용료가 적정한지 판단할 때, 법인세법 제52조 제2항에 따라 ‘시가’와 부합하는지 가장 먼저 검토하여야 한다.

시가의 의미에 관하여는 법인세법 제89조 제1항에서 “해당 거래와 유사한 상황에서 해당 법인이 특수관계인 외의 불특정다수인과 계속적으로 거래한 가격 또는 특수관계인이 아닌 제3자간에 일반적으로 거래된 가격이 있는 경우에는 그 가격”이라고 설명하고 있다. 판례는 “통상의 거래에 의하여 정상적으로 형성되는 가격”²³²⁾이라고 정의하고 있는바, 법인세법 규정 및 판례에 따르면 법인세법에서 말하는 시가란 특수관계가 없는 자 사이에서 정상적인 거래 관계에서 자유로운 의사에 따라 형성된 가격이라고 설명할 수 있을 것이다.

나. 법인세법 시행령 제89조 제2항 제1호의 감정평가법인의 감정 가액

법인세법 제52조 제2항 및 동 시행령 제89조 제2항 제1호를 적용할 때, 시가가 불분명할 경우에는 먼저 법인세법 시행령 제89조 제2항 제1호에 따라 “「감정평가 및 감정평가사에 관한 법률」에 의한 감정평가법인이 감정한 가액이 있는 경우 그 가액(감정한 가액이 2 이상인 경우에는 그 감정한 가액의 평균액)”에 따라 시가의 범위를 파악한다. 다만 2018. 2. 13. 대통령령 제28640호로 개정된 법인세법 시행령 제89조 제2항 제1호는 감정가액이 5억 원 이하인 경우에만 한하여 감정가액을 산정·평가하는 감정평가기관의 범위에 감정평가사를 추가로 인정하여 납세자의 납세편의를 제고²³³⁾하고 있다.

다. 법인세법 시행령 제89조 제2항 제2호의 상증세법상 보충적 평가 방법에 따른 가액

232) 대법원 1982. 4. 13. 선고 81누90 판결; 대법원 1983. 11. 8. 선고 83누392 판결; 대법원 1985. 2. 26. 선고 84누500 판결; 대법원 1986. 9. 9. 선고 86누166 판결; 대법원 1988. 2. 9. 선고 87누671 판결 등 참고.

233) 행정안전부, 2018. 2. 13.자 대한민국 관보(제 19195 호), 109 면.

상표권 사용료를 평가할 때 통상적인 거래가격과 감정평가가액으로 시가를 판단하기 어려울 경우, 상증세법이 정한 보충적 평가방법에 의하여 상표권 사용료의 가액을 평가하여야 할 것이다. 무체재산권의 평가에 관하여는 상증세법 제64조 및 동 시행령 제59조 등이 정하고 있다. 다만 상증세법에는 무체재산권의 사용료를 평가하는 방법에 관한 규정은 없고, 상증세법 제64조에서 무체재산권의 사용료가 아니라 무체재산권의 가치를 평가하는 방법에 대한 규정만 두고 있다.

라. 법인세법 시행령 제89조 제4항에 따른 평가금액

상표권 사용료를 평가할 때 법인세법 시행령 제89조 제1항 또는 제2항을 적용할 수 없는 경우에는 법인세법 시행령 제89조 제4항을 적용할 수 있다. 이 논문에서 다루고 있는 상표권 사용료 평가의 문제는 특수관계인 사이에 CI 등에 대한 상표권의 사용에 대하여 시가보다 높은 금액 또는 낮은 금액의 사용료를 지급받는지 여부를 판단하기 위한 것으로 부당행위계산행위 유형 중 법인세법 시행령 제88조 제1항 제6호 및 제7호에 해당한다. 만약 통상적인 거래가격, 감정평가가액 또는 상증세법상 평가 금액 등으로 시가를 파악하기 어려운 경우, 법인세법 시행령 제89조 제4항에 따라 상표권 사용료의 가치를 파악할 수 있을 것이다. 동 규정에서는 “유형 또는 무형의 자산을 제공하거나 제공받는 경우에는 당해 자산시가의 100분의 50에 상당하는 금액에서 그 자산의 제공과 관련하여 받은 전세금 또는 보증금을 차감한 금액에 정기예금이자율을 곱하여 산출한 금액”을 시가로 보고 있다.

2. 법인세법에 따른 상표권 사용료 평가 방법의 문제점

기업집단 내부에서 상표권 사용료의 지급 및 수취를 위하여 그 상표권 사용료를 결정하는 과정에서나 법인세법상 부당행위계산부인의 대상이 되는지 여부를 판단함에 있어서 상표권 사용료의 평가가 이루어져야 한다. 상표권 사용료는 현행 법인세법의 규정에 따라 평가가 될 것인데, 현행 법인세법의 규정 형식상 그 평가 방법에 어떤 문제가 있는지 생각해 보려고 한다. 법인세법이 정하고 있는 평가 방법 자체도 완전한 평가 방법은 아니기 때문에 문제점이 있는 부분이 있고, 이러한 문제점은 상표권 사용료를 사용할 때에도 그대로 발현될 것이다. 이러한 문제점 외에 상표권 사용료 평가시에 어떤 문제가 더 있는지도 생각해 보겠다.

가. 법인세법 시행령 제89조 제1항의 가격

현행 법인세법에서 정하고 있는 ‘시가’란 통상의 거래 관계에서 형성된 금액을 의미하고, 위 시행령에서는 구체적으로 해당 법인이 문제가 된 거래와 유사한 상황에서 “특수관계인 이외의 불특정 다수인과 계속 거래한 가격” 또는 “특수관계인이 아닌 제3자 간에 일반적으로 거래된 가격”을 시가라고 정하고 있는데, 특수관계인 사이의 적정한 상표권 사용료 산정을 위하여 위와 같은 시가 기준을 적용하는 것에는 어려운 점이 있다.

우리나라의 처분청과 조세심판원은 상표권 사용료와 관련하여 법인세법 제52조의 부당행위계산부인의 대상이 되는지 판단할 때, 상표권 사용료가 국내 주요 기업 및 동종업계의 통상적인 상표권 사용료 산정방식으로 준용하여 산정된 경우, 이를 객관적이고 합리적인 방법으로 산정된 것으로 법인세법상 시가에 해당

한다고 본 사례²³⁴⁾가 많이 있다. 예를 들어 쟁점이 된 상표권 사용료 수수료율이 주요 기업의 사용료 수수료율의 범주 내에 있다는 점을 들어 쟁점이 된 상표권 사용료 수수료율 시가로 볼 수 있다는 처분청의 입장을 그대로 받아들인 결정례,²³⁵⁾ 처분청이 국내 기업들의 상표권 사용료율의 중위값을 기준으로 시가를 결정한 것에 대하여는 처분청의 판단이 타당하다는 전제에서 상표권 사용료에 관한 판단을 한 결정례²³⁶⁾ 등에서도 같이 단순히 다른 기업들의 상표권 사용료 수수료율을 기준으로 시가를 결정하고 있는 경우가 있다. 그런데 각 기업마다 처한 상황이 다르고, 상표권 보유 및 관리 방식, 상표 자체의 가치, 기업집단에서 해당 상표권의 기여도 등에 차이가 있기 때문에 다른 기업의 상표권 사용료 산정 방식을 참고할 수는 있으나, 이를 그대로 시가로 보는 것은 적절하지 않을 수 있다. 실제로 기업집단들은 다른 기업집단의 상표권 사용료 수수료율을 그대로 반영하는 방법 대신 다음의 나.항의 방법과 같이 감정평가법인의 감정을 받아서, 상표권 사용료 수수료율을 결정하는 경우가 많다. 물론 감정평가 결과 기업집단의 구조, 상표권의 기여도, 상표권 보유 및 관리 방식 등을 반영하여 동종 영업을 하는 기업집단의 상표권 사용료율과 비슷한 범위 내에서 상표권 사용료 수수료율을 지급 또는 수취하도록 결정될 수는 있을 것이다.

나. 법인세법 시행령 제89조 제2항 제1호의 감정평가법인의 감정 가액

법인세법 시행령 제89조 제2항에 따라 상표권 사용료에 관한 통상적인 거래 가격이 없을 때에는 감정평가법인의 감정을 통하여 시가의 범위를 정할 수 있

234) 조심 2017 서 1362, 2017. 5. 24.; 조심 2015 부 2107, 2016. 5. 16.; 조심 2014 서 1299, 2015. 4. 15. 등 참고.

235) 조심 2015 서 4827, 2018. 1. 19. 결정.

236) 조심 2016 중 3359, 2017. 9. 17. 결정.

다. 일반적으로 대부분의 기업들은 감정평가법인의 감정을 통하여 상표권 사용료를 평가하여 지급·수취하여야 하는 금액을 결정하기 때문에, 통상 이 단계에서 시가의 범위가 결정된다. 그러나 상표권 사용료에 관하여 감정평가법인의 감정을 받았다고 하여도 다음과 같이 감정평가법인을 통한 가치평가에서 발생하는 문제가 동일하게 발생한다.

상표권 사용료에 관한 인식 및 그 관리에 관하여 우리나라에서 논의가 되기 시작한 것은 앞에서 살펴본 바와 같이 2000년대 이후이고, 특히 특수관계인 사이의 상표권 사용료 수취가 문제되는 기업들은 대부분 대기업 또는 기업집단이기 때문에 이에 관한 사례가 많지 않고, 각 기업집단마다 지배구조·상표권 보유 현황·상표권 관리 방식·관련 비용 부담 등의 상표권 귀속 및 사용료를 정할 때 고려하여야 하는 사정이 같지 않기 때문에 객관적인 기준을 만들기가 어렵다.

또한 현행 법인세법의 구조상 부당행위계산부인의 대상이 되는 거래에서 시가를 계산할 때 통상의 거래 가격을 파악할 수 없으면, 바로 2번째 순서로 감정평가법인의 감정 금액이 있었는지 검토하고 그 감정 금액이 있으면 그 금액을 기준으로 부당행위계산부인 해당 여부를 결정하게 된다. 위 감정 금액이 객관적·합리적으로 결정된 경우에는 문제가 되지 않을 것이나, 현실적으로 감정평가법인이 감정평가를 의뢰한 기업의 의견에 전혀 영향을 받지 않을 수 없어 오히려 감정평가가 기업들에 대한 면죄부로 기능하는 경우가 있다. 상표권 사용료 수취 또는 지급이 문제가 되는 기업은 대부분 여러 기업을 보유하고 있는 기업집단 또는 대기업이기 때문에, 감정평가법인들은 평가 대상 기업이 원하는 방향으로 감정평가를 할 가능성이 매우 높다. 물론 무체재산권의 사용료에 관한 일반적인 감정평가 방식은 정해져 있겠지만, 감정평가를 하는 방법도 다양하고 각 방식에 따라 평가를 할 때 어떤 요소를 더 중요한 요소로 보거나 중요하지 않은 요소로 보는 등 그 기준을 조정할 수 있기 때문에 감정평가법인의 감정 가

액을 항상 객관적·합리적으로 산정된 시가의 범위에 있다고 하기 어려운 측면이 있다.

다. 법인세법 시행령 제89조 제2항 제2호의 상증세법상 보충적 평가 방법에 따른 가액

상표권 사용료를 평가함에 있어 통상의 거래 가격도 없고 감정평가법인이 평가한 감정 가액도 존재하지 않는 경우, 법인세법 시행령 제89조 제2항 제2호에 따라 상증세법이 정한 보충적 평가 방법에 따라 상표권 사용료를 평가하여야 할 것이다. 그런데 현행 상증세법에는 무체재산권과 관련하여 제64조에서 무체재산권 자체의 가액을 평가하는 기준에 관한 규정은 있으나, 무체재산권의 사용료에 관한 규정은 없는 상태이다. 즉 현행법상 상표권 사용료에 대하여는 상증세법상 보충적 평가방법으로 평가할 수 없기 때문에, 상표권 사용료 산정에 있어서 법인세법 시행령 제89조 제2항 제2호의 규정은 의미가 없는 규정이라 할 것이다.

라. 법인세법 시행령 제89조 제4항에 따른 평가금액

법인세법 시행령 제89조 제4항에서는 동 시행령 제89조 제1항 및 제2항을 적용할 수 없을 때, 해당 자산의 시가의 100분의 50에 상당하는 금액에서 그 자산의 제공과 관련하여 받은 보증금 등을 차감한 금액에 정기예금이자율을 곱하여 산출한 금액을 시가로 할 수 있다고 정하고 있다. 위 규정에 따른 평가금액을 확정하기 위하여는 해당 자산, 즉 상표권 자체의 시가와 정기예금이자율이 정해져야 하는데, 위 2가지의 확정과 관련하여 다음과 같은 문제가 발생할 수 있다.

1) 상표권 자체의 시가 확정 문제

법인세법 시행령 제89조 제4항 제1호를 적용하기 위하여는, 먼저 위 규정에 의하여 계산하고자 하는 자산 자체의 시가를 확정해야 한다. 상표권 사용료와 관련하여서는 상표권 자체의 시가를 확정해야 하는데, 상표권 자체의 시가를 확정하기 위하여는 법인세법 시행령 제89조 제1항, 제2항의 순서로 상표권 자체의 가치를 평가하여야 한다. 상표권 자체의 가치를 확정하기 위하여 법인세법에 따라 가치를 평가할 경우, 상표권 자체의 가치를 확정하는 과정에서 상증세법 제64조에 따라 미래에 예측되는 현금흐름인 상표권 사용료를 알고 있어야 한다. 즉 상표권 사용료를 산출하기 위하여 상표권 사용료가 결정되어 있어야 하는 것이다.

상표권 자체의 가치 평가와 관련하여서도 여러 가지 문제가 있다. 첫째, 상표권 자체의 가치를 정확하게 평가하기 어렵다. 법인세법이 정한 순서에 따라 상표권 자체의 가치평가를 하려면, 먼저 법인세법 시행령 제89조 제1항에 따라 통상적인 거래가격을 고려하고, 통상적인 거래가격을 파악할 수 없으면 법인세법 시행령 제89조 제2항 제1호에 따라 감정평가법인의 감정평가 가액을 고려하게 된다. 그러나 감정평가법인이 상표권 가치를 평가할 때 아무리 객관적·합리적으로 평가한다 하더라도 정확한 상표권 가치를 평가하는 것은 사실상 불가능하다. 상표권 가치를 평가하는 방법에 관하여는 i) 마케팅 측면의 평가 방법, ii) 재무적 측면의 평가 방법, iii) 통합적 방식의 평가 방법 등 여러 가지 측면의 평가 방식이 있고, 각 평가 방식에 따라 여러 가지 평가 방법이 있다.²³⁷⁾ 또한 각 감정평가법인 사이의 상표권 가치 평가 결과 사이에도 큰 차이가 있기 때문에

237) 이용수, 앞의 논문, 96면~104면.

단순히 2개의 감정평가법인의 감정 가액을 산술평균하는 것만으로도 상표권의 가치를 정확하게 평가하기 어렵다.

참고로 감정평가법인은 아니지만, 다음과 같이 브랜드 가치평가 회사 사이에서 동일한 기업이 사용하는 브랜드의 가치²³⁸⁾를 평가한 결과 사이에도 그 평가 모델의 차이로 인하여 다음과 같이 큰 차이가 발생한다. 동일한 기업에 대한 브랜드 가치 평가 결과 사이에도 큰 차이가 있는 것만 보아도 가치평가가 얼마나 어려운 것인지 알 수 있다. 각 브랜드 가치평가 회사는 각 회사에서 직접 개발한 모델을 이용하여 브랜드 가치를 평가한다고 밝히고 있고, 그 기준 중 일부는 옳고 일부는 옳지 않다고 판단할 수 있는 것도 아니라는 점에서 브랜드 가치를 정확하게 평가하는 것은 사실상 불가능하다는 점을 알 수 있다.

[표 8] 브랜드 가치평가 회사 사이의 브랜드 가치 평가 차이

삼성전자	Interbrand ²³⁹⁾ (백만 원)	산업정책연구원 ²⁴⁰⁾ (백만 원)
2014년	45,740,816 ²⁴¹⁾	128,857,940 ²⁴²⁾
2015년	50,971,540 ²⁴³⁾	124,409,147 ²⁴⁴⁾
2016년	50,786,544 ²⁴⁵⁾	113,347,791 ²⁴⁶⁾
2017년	58,099,806 ²⁴⁷⁾	115,302,721 ²⁴⁸⁾

238) 브랜드 가치평가 회사에서 측정한 브랜드 가치는 동일한 기업집단 내에서 사용되는 기업 CI 등에 대한 가치평가가 아니라, 각 개별 기업을 표장하는 브랜드에 대한 가치 평가이므로 이 논문에서 검토하는 CI 등 및 그에 대한 상표권과는 개념적으로 차이가 있으나, 의미 차이와 관계없이 브랜드 가치 평가의 어려움을 확인할 수 있다.

239) Interbrand 홈페이지(<http://interbrand.com/kr>) 참고.

240) 산업정책연구원 홈페이지(<http://www.ips.or.kr>) 참고.

241) Interbrand, 「BKB 2014 Report-Best Korea Brands 2014」, 2014 년, 17 면.

242) 산업정책연구원, 「산업정책연구원(IPS) 기업 브랜드 가치 평가」, 2014. 12. 18.자 보도자료, 1 면.

243) Interbrand, 「BKB 2015 Report-Best Korea Brands 2015」, 2015 년, 23 면.

244) 산업정책연구원, 「산업정책연구원(IPS) 기업 브랜드 가치 평가」, 2016. 2. 보도자료, 1 면.

245) Interbrand, 「BKB 2016 Report-Best Korea Brands 2016: The Anatomy of Growth

둘째, 상표권 자산 가치에 대한 감정 가액이 없을 경우, 법인세법 시행령 제 89조 제2항 제2호에 따라 상증세법이 정한 보충적 평가방법을 적용하려고 하면 조문 구조상 모순이 있음을 발견할 수 있다.

상증세법 제64조에서는 무체재산권의 가치를 평가하는 방법을 정하고 있다. 위 규정에서는 ① 재산의 취득 가액에서 취득한 날부터 평가기준일까지 법인세법상의 감가상각비를 뺀 금액 및 ② 장래의 경제적 이익 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 방법으로 평가한 금액 중 더 큰 금액을 무체재산권의 가액으로 보고 있다. ②의 금액을 좀 더 자세히 살펴보면, 상표권 등의 가액은 상증세법 시행령 제59조 제5항 전단에 따라 그 권리에 의하여 장래에 받을 각 연도의 수입금액을 기준으로 기획재정부령인 상증세법 시행규칙 제19조 제2항이 정한 산식에 의하여 계산된 금액의 합계액으로 계산한다. 상증세법 시행규칙 제19조는 할인율을 10%로 보아 각 연도의 수입금액을 $(1+10\%)^n$ (이 때 n 은 평가기준일부터의 경과연수)으로 나누도록 하고 있고, 그 각 금액의 합계액이 상표권 등의 가액이 되도록 정하고 있다. 만약 장래에 받을 각 연도의 수입금액이 확정되지 않는 경우, 상증세법 시행령 제59조 제5항 후단 및 동 시행규칙 제19조 제4항에 따라 평가기준일 전 최근 3년간의 각 연도의 수입금액의 합계액을 평균한 금액을 각 연도의 수입금액으로 하되, 최근 3년간 수입금액이 없거나 장래에 받을 수입금액이 하락할 것이 명백하게 예상되는 경우에는 공신력 있는 감정기관 또는 전문가의 감정가액 및 해당 권리의 성질 기타 제반사정을 감안하여 적절한 가액으로 평가할 수 있다고 정하고 있다.

h」, 2016 년, 19 면.

246) 산업정책연구원, 「산업정책연구원(IPS) 기업 브랜드 가치 평가」, 2017. 2. 보도자료, 1 면.

247) Interbrand, 「BKB 2017 Report-Best Korea Brands 2017: Disrupt to Grow」, 2017 년, 9 면.

248) 산업정책연구원, 「산업정책연구원(IPS) 기업 브랜드 가치 평가」, 2018. 2. 1.자 보도자료, 1 면.

문제는 상증세법 제64조 및 동 시행령 제59조 제5항 후단에서 장래에 상표권 등에 의하여 얻을 각 연도의 수입금액을 예상할 수 없는 경우에 발생한다. 이 경우 상증세법 시행규칙 제19조 제4항에서는 각 연도의 수입금액을 예상할 수 없는 경우, 평가에 과거의 현금흐름을 반영하도록 하고 이것도 불가능할 경우 감정기관 또는 전문가의 감정을 받거나 그 외에 적절한 방법으로 가치평가를 하도록 하고 있다. 그런데 상표권 사용료 평가에 관하여, 법인세법 제89조 제1항의 통상적인 거래가격을 파악할 수 없고, 법인세법 시행령 제89조 제2항의 감정평가를 통해서도 그 가액을 파악할 수 없어 다음 순위로 법인세법 시행령 제89조 제4항이 적용되도록 정한 것인데, 법인세법 제89조 제4항에서 당해 자산의 시가를 기준으로 사용료를 결정하도록 정함에 따라 평가할 수 있는 방법이 없을 경우 최종적으로 감정평가에 의하여 상표권의 가치 및 그 사용료의 가치를 파악하도록 정하여, 결국 감정 가액이 상표권 사용료 산정에 결정적인 역할을 하게 되는 것이다. 다시 말하면, 감정평가를 하지 않아 법인세법 제89조 제4항을 적용하다가 결과적으로 감정평가를 하게 되는 것이다. 그러나 앞에서 본 바와 같이 감정가액은 완벽하게 합리적으로 결정되는 것이라 할 수 없어 자산의 시가를 구한 후 그 자산에 대한 사용료를 계산하는 방식인 법인세법 제89조 제4항에 따라 사용료를 평가할 경우, 그 값이 합리적일 것인가에는 오히려 의문이 생긴다.

셋째, 상증세법상 보충적 평가방법 자체의 단점이 상표권 사용료 판단시에 그대로 나타나는 문제가 있다. 위 상증세법 제64조가 정하고 있는 무체재산권의 평가방식의 성격을 살펴보면, 상증세법 제64조 제1호는 장부가액으로 해당 자산이 시간에 따라 상각된 가치를 반영하여 그 자산의 현재 잔존가치를 반영한 금액이고, 상증세법 제64조 제2호는 해당 자산으로 창출할 수 있는 미래의 현금흐름의 합계를 합산하여 현재가치로 할인한 금액으로 장래 예상되는 수익을 반영

한 금액인데, 다만 미래의 현금흐름을 예상할 수 없을 경우에는 보충적으로 과거의 현금흐름을 반영하고 있다는 것을 알 수 있다. 상증세법 제64조 제1호와 같은 자산의 장부가액은 과거의 취득원가를 기준으로 정해지므로 시가와 차이가 나는 경우가 많기 때문에, 자산 평가시 상증세법 제64조 제2호를 통하여 미래에 예상되는 현금흐름의 현재가치의 합산액을 함께 고려하고 있는 것이다. 그러나 상표권과 관련하여 미래에 유입이 예상되는 현금흐름이라면 상표권 사용료가 될 것인데, 상표권 사용료를 파악할 수 없어서 법인세법 제89조 제4항을 따라 상증세법에서 정한 보충적 평가방법을 적용하는 것인데 상표권의 자산 가치를 파악하기 위하여 상표권 사용료를 임의로 정해야 하는 상황이 된 것이다. 본래 현금흐름할인법(Discounted Cash Flow Method)은 미래의 이익을 예측하는 과정에서 상당 부분 주관적 판단이 반영될 수밖에 없어, 객관성과 합리성을 확보하기 곤란하다는 단점이 있는데,²⁴⁹⁾ 상표권 자산 가치 판정에 있어서는 이러한 문제점이 더 강화되는 결과가 된다.

2) 정기에금이자율 변동에 따른 문제

정기에금이자율은 기업이 결정할 수 있는 것이 아니고, 정부의 정책 및 시장의 변동에 따라 함께 변동하는 것으로 상표권 자체의 시가를 확정할 수 있다 하여도 위 법인세법 시행령 제89조 제4항에 따라 상표권 사용료를 결정하게 되면, 기업 입장에서 상표권 사용료 금액에 대한 예측가능성이 떨어질 수 있다.

또한 현재 많은 기업들이 보통 매출액과 로열티율을 곱한 금액을 상표권 보유자에게 상표권 사용료로 지급하고 있는데, 각종 비용이 공제되지 않은 매출액

249) 민태욱, 「조세법상 법인의 시가평가원칙과 쟁점-토지·비상장주식을 중심으로」, 《조세법연구(15-2)》, 한국세법학회, 2009년, 260면~261면.

과 상표권 사용료가 연동하도록 되어 있어 매출은 높으나 실제로 영업이익이 낮을 경우 상표권 사용료 지급이 기업 운영에 부담이 되는 경우도 상당수 있다. 이와 유사한 원리로 정기에금이자율이 정부 정책 또는 시장 상황의 변동으로 상승하게 되면, 경기가 안정되는 효과가 있고 기업들의 투자가 줄어들고 이에 따라 매출이나 영업이익이 줄어들 가능성이 있는데, 오히려 기업들이 상표권을 보유한 기업에 지급해야 하는 상표권 사용료는 증가하게 되어 기업들의 재무관리에 어려움을 야기할 수 있다.

3. 소결

현행 법인세법상 시가를 판단하는 규정은 무체재산권, 특히 이 논문에서 다루고 있는 상표권 사용료라는 개념이 도입되기 전에 제정된 규정이어서 상표권 사용료 평가를 위하여 현행 법인세법의 규정을 적용할 경우 위와 같은 문제가 발생하는 것으로 생각된다. 실무상으로는 기업은 상표권 사용료를 평가한 객관적·합리적인 근거를 마련하기 위하여 감정평가법인의 감정 가액을 기준으로 적정한 상표권 사용료 범위를 결정하는 경우가 가장 많을 것이나, 위 감정 가액에도 주관적·자의적 요소가 개입될 여지가 많고 주관적 요소를 배제한다 하더라도 어떤 방식을 택하는가에 따라 그 결과물에 큰 차이가 발생할 수 있다. 이와 같이 법인세법상 부당행위계산부인에 해당하는지 검토하기 위하여 시가를 파악하는 경우, 현행 법령 구조 하에서는 다른 유·무형의 재산과 마찬가지로 상표권 사용료의 평가 결과는 불완전할 수밖에 없을 것이다. 다만 평가방법이 불완전하다는 이유로 상표권 사용료를 평가하지 않을 수는 없으므로, 현행법 체계 하에서 상표권 사용료를 좀 더 정확하게 평가하기 위하여 어떤 점을 고려할 수 있을 것인지에 대하여 살펴보려고 한다.

제3절 상표권 사용료 평가에 관한 논의

제5장 제2절에서 살펴본 바와 같이 현행 법인세법에 따라 상표권 사용료를 평가하는 방법은 완전한 평가 방법은 아니다. 다만 기업집단들이 실제로 상표권 사용료를 평가함에 있어 어떤 점을 고려하여 더 정확한 평가 결과를 얻을 수 있을 것인지 생각해 보려고 한다. 현행법 하에서는 실무상 상표권 사용료의 통상적인 거래 가격을 파악하기 어렵다고 보아 감정평가법인의 감정 가액을 기준으로 적정한 상표권 사용료의 범위를 결정하게 될 것이다. 상표권 사용료를 평가할 때, 감정평가법인의 판단에 따라 다양한 감정평가 방식을 적용할 수 있고 그에 따라 그 결과도 달라질 수 있는바, 과세목적을 달성하기 위하여 특수관계인 사이의 상표권 사용료를 지급·수취와 관련하여 어떤 부분을 중요하게 고려하여야 할 것인지 검토가 필요하다.

1. 상표권 사용료의 합리적인 산정의 중요성

현대 기업 환경에서 브랜드는 기업 대내외적으로 매우 중요한 기능을 하고 있다. 종래의 상품 또는 용역의 표지, 상품 식별 등을 통하여 건전한 유통질서를 확립하는 것에 기여하는 정도의 기능만을 갖는 것이 아니다. 브랜드는 대외적으로 비즈니스를 개발하고 강화하며 경쟁사로부터 기업을 보호해주며 매출과 이익이 지속적으로 성장할 수 있도록 해주는 매개체로서 기능하고, 대내적으로는 기업 경영의 비전을 제시하고 구성원 사이에 기업의 핵심 가치를 공유하여 내부 결속력을 강화하는 원동력이 된다. 이러한 점을 인정하여 국제회계기준

(IFRS)에서도 상표와 기타 무형자산을 구분해서 자본상태표에 표시하도록 하여 브랜드 가치의 중요성을 강조하고 있다.²⁵⁰⁾ 실제로 우리나라에서 2000년대 이후 아파트 구입을 결정하는 주요 요인으로 입지여건, 주택특성, 단지특성, 브랜드, 투자가치 등이 있는데, 입지여건이 유사할 경우 브랜드에 따라 아파트를 선택할 가능성이 높아 브랜드가 의사결정에 상당히 중요한 요소에 포함되는 것으로 나타났다.²⁵¹⁾ 또한 브랜드 순위와 실제 시공능력 평가순위와는 관계성이 없었으나, 상위 브랜드 아파트의 가격상승률이 하위 브랜드 아파트의 가격상승률보다 높게 나타나 브랜드와 가격상승률 사이에 유의미한 관계가 있다는 점을 확인할 수 있어, 현대 사회에서 무형자산으로서 브랜드의 가치가 매우 중요하다는 점을 알 수 있다.²⁵²⁾ 이러한 브랜드 효과는 시간이 지남에 따라 점차 증가하고 있는 것으로 분석된다고 한다.²⁵³⁾

위와 같이 브랜드의 무형자산으로서의 중요성이 점점 강화되고 있으나, 특히 현재 기업집단 또는 대기업들이 자신의 기업집단들을 나타내는 CI 등에 대하여는 상표법·공정거래법·세법 등의 입법목적에 부합하는 상표권 관리 기준이 확립되어 있지 않은 것이 현실이다. 이러한 이유로 특허청에서는 대기업집단의 상표관리를 강화하고 비정상적인 관행을 적극적으로 개선하겠다는 의사를 표명하였고, 그 과정에서 공정거래위원회와 국세청 등과 공조할 것임을 밝혔던 것이며,²⁵⁴⁾ 최근 공정거래위원회도 상표권 사용료의 지급 및 수취에 대한 관리를 위하여 노력할 것임을 밝혔던 것이다.²⁵⁵⁾

상표권 자체의 무형자산으로서의 중요성 외에도 제2장 제2절에서 검토한 바

250) 김유섭, 「은행권 브랜드 전략」, 《CEO Focus(제 169 호)》, 농협경제연구소, 2007년, 3면.

251) 이보라·박승국, 앞의 논문, 33면~35면.

252) 이보라·박승국, 앞의 논문, 61면~63면.

253) 이보라·박승국, 앞의 논문, 77면.

254) 특허청, 앞의 2014. 11. 21.자 보도자료.

255) 공정거래위원회, 앞의 2018. 1. 30.자 보도자료.

와 같이 우리나라에서는 지주회사의 안정적인 수입원, 기업집단 내에서의 합법적인 이익의 분여 및 조세회피 가능성 등의 문제가 있음에도, 현재 상표권 사용료에 관한 논의는 부족하며, 현행 법인세법 규정으로도 해결되지 않는 점이 많은 상황이다. 실제로 우리나라의 대기업집단들은 계열회사로부터 수백억 원에서 수천억 원에 이르는 상표권 사용료를 수취하면서, 일부는 정액으로 그 금액을 받는 것으로 처리하고, 일부는 매출액 대비 요율을 적용하는 방식으로 처리하고, 또 일부는 상표권 사용료를 수취하지 않는 경우도 있는데,²⁵⁶⁾ 이에 대하여 상표권 사용료 수취에 관한 기준이 없어서 각 기업마다 어떤 기준에 따라 상표권 사용료를 수취하여야 하는지, 국세청은 어떤 기준에 따라 과세를 해야 하는지 명확하지 않다.

문제는 명확한 기준이 존재하지 않더라도 세무조사 등을 통하여 특수관계에 놓여 있는 기업 사이에 부당한 이익 분여 등이 있는 것으로 보일 때에는 과세 처분을 해야 하는 경우가 있다. 이하에서는 먼저 우리나라 또는 해외에서 과세 처분과 관련하여 상표권 사용료의 가치를 평가한 사례가 있는지 살펴보고, 현행 법상 무형자산의 가치 평가에 관한 일반 기준을 검토하여 보겠다. 이러한 여러 사안을 고려하였을 때 현행 법인세법에서 상표권 사용료를 평가할 때 어떤 점을 고려하여야 할 것인지 생각해 보겠다.

2. 상표권 사용료 평가에 관한 국·내외의 사례

현재 특수관계가 있는 자 사이에 상표권 사용료 수취·지급과 관련하여 법인세법상 부당행위계산부인 등에 해당하는지에 관한 대법원 판례는 아직 찾기 어

256) 양형모, 「로열티와 상표권으로 바라본 새로운 이야기」, 이베스트투자증권, 2015년, 8면~9면.

럽다. 이는 상표권 사용료 수취와 관련하여 논의가 많지 않았고, 상표권 사용료와 관련된 분쟁이 최근에 이르러 가시화되었기 때문이다. 과세관청은 “법인이 특수관계자에게 상표권의 사용대가를 시가보다 높게 지급하는 경우 법인세법 제52조에 의한 부당행위계산부인 규정이 적용되는 것으로 이 경우 시가는 건전한 사회통념 및 상관행과 특수관계자가 아닌 자간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격(요율·이자율·임대료 및 교환비율 기타 이에 준하는 것을 포함)을 기준”²⁵⁷⁾으로 하여 시가를 판정한다고 하는 원칙적인 입장을 나타내는 유권해석을 하고 있을 뿐이다.

상표권 사용료와 관련하여 최근에 나온 고등법원 판결 및 조세심판원 결정례 등을 통하여 실제 사례에서 어떻게 상표권 사용료를 어떤 기준에 따라 평가하였는지 검토하여 보겠다.

i) 서울고등법원 2017. 12. 13. 선고 2016누75946 판결²⁵⁸⁾

원고는 상표권자이고, 원고의 자회사에 대하여 쟁점 상표권에 관한 상표권 허여계약 등을 체결하지 않고 무상으로 자회사가 해당 상표 등을 사용하도록 하고 있었다. 이에 대하여 처분청은 원고가 자회사로부터 상표권 사용료를 수취하지 않은 것을 부당행위계산부인에 해당한다고 보아 해당 금액을 익금산입하여 법인세 부과처분을 하였다. 이 때 사용료는 원고의 자회사가 제3자와 상호 등 사용 계약을 통하여 지급받고 있는 사용료를 기준으로, 그 금액을 시가로 보아 법인세를 부과하였다.

이에 대하여 1심 법원에서는 원칙적으로 원고는 자회사로부터 상표권 사용료를 수취하였어야 하지만, ① 자회사가 다양한 활동을 통하여 위 상표의 가치를 형성하는데 많은 기여를 하였다는 점, ② 원고가 다른 자회

257) 법인세과-597, 2010. 6. 25. 참조.

258) 현재 대법원에 계류 중인 사건이다.

사들로부터도 상표권 사용료를 특별히 수취하지 않고 있다는 점 등을 고려할 때, 원고의 상표권 사용료 미수취에는 경제적 합리성이 있다고 판단하였다. 이와 별개로 처분청이 제3자와의 거래에서 산정된 사용료를 그대로 원고와 자회사 사이에 부과되었어야 할 사용료로 판단한 것은 시가 판단에 위법이 있다고 하였다.

그러나 2심 법원에서는 원고의 자회사의 상표 가치 상승을 위한 활동에 대한 증거가 부족하다는 이유로, 원고는 자회사로부터 상표권 사용료를 수취하였어야 한다고 판단하였다. 이 때 사용료에 관하여는 시가로 볼 수 있는 특별한 자료가 없기 때문에, 법원은 법인세법 시행령 제89조 제2항 제1호에 따라 감정평가액을 시가로 보아야 한다고 하며, 법원 감정인의 감정결과를 근거로 계산한 금액만큼을 익금에 산입하여 법인세 부과 처분을 한 처분청의 과세처분이 타당하다고 판시하였다.

ii) 조심 2016중3359, 2017. 9. 27. 결정

청구법인은 1977년 쟁점 브랜드를 상표 등록하여 현재까지 상표권을 보유하고 있고, 쟁점 계열회사들은 법인 상호에 그 등록된 쟁점 브랜드를 포함하여 사용하여 왔으나, 별도로 상표권 사용료는 지급하지 않고 있었다. 청구법인은 ① 상표법상 상표와 상법상 상호는 별개의 법률상 개념으로, 단순히 쟁점 계열회사들의 상호에 쟁점 브랜드가 들어갔다고 하여 쟁점 계열회사들이 청구법인이 소유한 상표권에 기초한 쟁점 브랜드를 사용하였다고 할 수는 없다는 점, ② 청구법인이 상표등록을 한 제품은 청구법인의 매출에서 차지하는 비중은 약 5%에 불과하여, 쟁점 브랜드 자체가 시장에서 갖는 초과수익력은 미미하다는 점 등을 들어 청구법인이 쟁점 계열회사들로부터 상표권 사용료를 지급받지 않는 것을 부당행위계

산부인의 대상으로 볼 수 없다고 주장하였다. 또한 청구법인은, 위 행위가 가사 부당행위계산부인의 대상이 된다 하더라도 ① 처분청이 시가라 하며 제시한 쟁점 상표권 사용료율은 국내 기업들의 상표권 사용료율의 중위값인 0.2%인데, 이는 단순 통계치에 불과하다는 점, ② 상표권 사용료는 그 상표의 사용이 회사의 매출에 기여하였기 때문에 수취하는 것이므로, 쟁점 계열회사들의 매출 중 쟁점 브랜드 사용으로 인하여 발생하는 이익만을 산출하여 상표권 사용료를 계산하는 것이 타당하다는 점 등을 근거로, 처분청의 시가 판단은 청구법인 및 쟁점 계열회사들의 사정을 고려하지 않아 합리적이지 않다고 하였다.

이에 대하여 처분청은 쟁점 브랜드는 개별 제품에 관련되는 상표에 관한 것이 아니라 기업 또는 그룹의 명성이 반영된 상호, 상징, 포장, 표시이고 이러한 그룹의 브랜드는 기업의 신용도 증대, 대고객 신뢰도 증가, 우수인재 유치 가능성 증대, 자본조달비용 감소 등 여러 가지 효과를 발생시킨다고 하면서, 청구법인의 브랜드 인지도는 쟁점 계열회사들의 영업에 긍정적인 영향을 주고 있으므로 청구법인이 그 상표권 사용료를 받지 않는 것은 부당행위계산부인의 대상에 해당한다고 주장하였다. 또한 ① 통상 국내 대기업들은 자신의 브랜드 상호를 사용하는 개별 계열회사들로부터 매출액의 0.05%~0.8%를 상표권 사용료로 징수하는바, 청구법인과 쟁점 계열회사들의 사정을 고려하여 위 요율 범위 중 중위값인 0.2% (사분위값)를 쟁점 브랜드의 사용료율이라고 판단하였다는 점, ② 쟁점 브랜드의 해외 인지도가 낮다는 점을 고려하여 쟁점 계열회사들의 해외 직수출 금액은 쟁점 상표권 사용료 평가시 고려하지 않았다는 점, ③ 특수관계자간 거래 역시 쟁점 브랜드의 기여도가 미치지 않는다고 보아 쟁점 상표권 사용료 평가시 고려하지 않았다는 점 등을 들어, 처분청이 과

악한 쟁점 상표권 사용료율이 정당하다고 주장하였다.

이에 대하여 조세심판원은 ① 청구법인이 쟁점 브랜드를 단독 명의로 출원·등록하여 배타적 권리를 소유하고 있는 점, ② 청구법인이 실질적으로 쟁점 계열회사들의 지주회사로서 역할을 하고 있다는 점, ③ 쟁점 계열회사 중 특정 회사는 명함이나 홈페이지, 회사 간판 등에 청구법인의 브랜드(로고)를 사용하고 있고, 채용 공고문에 청구법인 등을 포함하여 동일 그룹으로서 정체성을 표현하고 있으나, 나머지 계열회사들은 청구법인의 브랜드(로고)를 사용하지 않고 있다는 점 등을 근거로 처분청이 청구법인의 행위가 법인세법상 부당행위계산부인의 대상에 해당한다고 본 것을 타당하다고 판단하였다. 한편 상표권 사용료와 관련하여, 대부분의 상표권자는 상표 사용자로부터 순매출액의 0.05%~0.8% 상당의 상표 사용료를 지급받고 있는바, 처분청은 국내 주요기업의 통상적인 상표 사용료 산정 방식을 준용하여 쟁점 상표권 사용료의 시가를 산출한 것으로 보이는 점 등을 근거로 처분청의 판단이 일응 타당한 부분이 있음을 인정했으나, 실제로 쟁점 브랜드를 공식적으로 사용하여 경제적 효익을 얻고 있는 그 특정 회사의 매출액만을 고려하여 법인세액을 결정하는 것이 타당하다고 판단하였다.

iii) 조심 2015서4633, 2016. 4. 18. 결정²⁵⁹⁾²⁶⁰⁾

위 사안에서 처분청은 청구법인이 계열회사들로부터 쟁점 상표권 사용료를 수취하지 않은 것은 부당행위계산부인에 해당한다고 판단하면서, 청

259) 동지 결정: 조심 2016 서 4336, 2017. 2. 8. 결정; 조심 2015 부 2107, 2016. 5. 16. 결정; 조심 2017 서 1362, 2017. 5. 24. 결정 등 다수 참고.

260) 이 결정례의 자세한 사실관계 및 조세심판원의 판단에 관하여는 제 4 장 제 3 절의 2. 항의 기재를 참고하면 된다.

구법인이 보유한 쟁점 상표권은 특수관계가 없는 제3자와의 비교대상 거래가 없는 사실상 독과점 거래로서 법인세법 시행령 제89조 제1항 등에서 정하는 거래가격을 정할 수 없으므로 국내 기업들 사이에서 널리 통용되는 상표권 사용료 산정방식을 준용하여 객관적·합리적으로 상표권 사용료를 산정하였다고 주장하였다. 구체적으로 처분청은 쟁점 상표권 사용료의 시가로 계열회사들의 직전 사업연도 순매출액(영업수익-내부거래 수익-광고선전비)에 0.2%를 곱한 금액으로 산정하였는데, 순매출액에 반영 또는 제외되는 비용에 관하여 3가지 쟁점이 문제가 되었다.

① 영업수익을 계산할 때, 파생상품·파생결합증권 거래 손익을 통산할 것인지 쟁점이 되었는데, 청구법인이 파생상품 거래에 따른 가격변동 위험을 헷지하기 위하여 고객들에 판매한 파생상품과 반대의 손익을 발생시키는 다른 파생상품을 거래함에 따라 발생한 손익으로 이를 당기순이익이 증가되는 본질적인 영업수익이라 할 수 없으나, ‘영업수익에 포함된 파생상품 관련 거래이익’과 ‘영업비용에 계상된 파생상품 관련 거래손실’을 파생상품거래 손익에 통산하여야 한다는 규정이 없다는 이유로 영업수익 계산시 반영하지 않았던 처분청의 의견과 달리, 본질적인 영업수익과 무관한 파생상품 관련 거래이익이 매출액에 포함되어 집대비한도비가 불합리하게 과다산정되는 문제를 해결하기 위해 파생상품 거래의 경우 해당 거래의 손익을 통산한 순이익으로 보는 개정 법인세법 시행령을 고려할 때, 상표권 사용료 시가 산정을 위한 순매출액 계산시 영업수익에 계상된 파생상품 관련 거래이익과 영업비용에 계상된 파생상품 관련 거래손실을 통산한 순이익 금액을 적용하는 것이 타당하다고 판단하였다.

② 다음으로 계열회사들이 부담한 쟁점 광고비의 경우, 쟁점 광고비 중 상표권의 가치를 증가시키는 광고비는 소유권을 보유한 청구법인이 부담

하여야 하고, 이를 계열회사들이 부담하게 하였다면 이는 이미 해당 분담금만큼 청구법인이 쟁점 상표권 사용료의 대가를 지급받은 것으로 보아야 한다고 하면서, 구체적인 사실관계 확인이 필요하다고 하였다. ③ 마지막으로 일부 계열회사가 쟁점 상표권 외에 타사 상표권을 동시에 사용한 경우, 기업은 고객 확보 등 영업 측면에서 쟁점 상표권 외에 타사 상표권을 동시에 사용하는 것이 유리하다는 판단 하에 양 상표권을 모두 사용하는 것이므로 타사 상표권 사용에 따른 매출액 증가효과를 부인하기 어려우므로, 타사 상표권을 동시에 사용한 계열회사에 대하여는 상표권 사용료 산정시 순매출액의 50% 상당액을 차감하여야 한다고 하였다.

참고로 상표권 가치 평가에 관한 해외 사례로, 앞에서 검토한 DHL 판결을 살펴보겠다. DHL 판결은 상표권 사용료가 아니라 상표권 자체의 가치 평가에 관한 판결이지만 상표권 사용료 산정시에 어떤 점을 고려할 것인지 참고할 수 있을 것이다. 조세법원이 “DHL” 등의 상표의 가치를 평가하는 과정을 살펴보면, 명확하게 근거를 밝히고 있지는 않으나 미국 국세청이 무체재산권 전체의 가치를 3억 달러로 평가한 것을 인정하고, 그 중 절반 정도를 상표가 기여한 것이라고 보아 상표권의 가치를 1억 5천만 달러로 보았는데 무체재산권의 절반의 가치가 왜 상표권의 가치인지 그 이유를 명시하지는 않았다. 위 1억 5천만 달러 중 DHL의 사업이 미국 국내보다 해외에서 더 성공적이었다는 점을 고려하여, 해외 부문을 1억 달러, 미국 국내 부문을 5천만 달러로 산정하였는데, 이에 관하여도 특별한 설명은 없다. 마지막으로 미국 DHL은 미국 내에서의 “DHL” 등의 상표에 대한 상표권을 출원·등록하였고, 미국 이외의 지역에서는 DHLI가 상표권을 출원·등록하였기 때문에 DHL 입장에서 법률적으로 완전한 상표권을 행사할 수 없다는 점을 반영하여 위 1억 달러의 절반인 5천만 달러로 산정하였

다.²⁶¹⁾ 상표권의 귀속 및 가치를 판단함에 있어 명확한 논거는 없고, 단지 각각의 가치 판단 과정에서 영향을 주는 요소를 대략 절반 정도씩으로 보고 있을 뿐이고 매우 무딘 판단을 하고 있다.²⁶²⁾ 다만 조세법원이 상표권의 가치를 평가할 때 “DHL”이라는 상표가 사업 활동에 기여한 부분, DHL 및 DHLI가 각자 위 상표권의 가치 향상에 기여한 부분, “DHL” 등의 상표 사용에 법률적으로 제한이 있는지 여부, “DHL” 등의 상표에 대한 인지도 및 고객의 충성도가 미국 국내 및 미국 이외의 지역 중 어떤 곳에서 더 높은지 여부 등의 요소를 고려한 것으로 보인다. 물론 어떤 요소를 어떻게 또는 얼마나 중요하게 파악하였는지는 명확하지 않다.

국내의 조세심판원 결정례, 판례 및 DHL 판결 등을 살펴보면, 상표권 사용료를 평가할 때 법률적인 귀속을 참고할 수는 있으나 그것이 절대적인 기준이 되는 것은 아니고, 상표권 가치의 유지 및 관리 비용 부담, 구체적인 금액을 판단함에 있어 상표권을 사용함으로써 이익을 얻을 수 있는지 등 각 사안에 따라 구체적으로 사용료를 평가하여 부담하도록 하고 있으나 그 평가기준을 명확하게 밝히고 있지는 않다는 것을 알 수 있다. 특히 조세심판원의 결정례를 찾아보면 위 ii)와 같이 다른 기업들이 수취하고 있는 상표권 사용료 수수료율과 비슷한 범위 내의 상표권 사용료 수수료율일 경우 시가 범위 내에 있다고 판단하면서, 처분청이 산정한 방식을 존중한다는 취지에서 상표권 사용료를 결정한 방식에 관한 자세한 설명을 하지 않는 사례를 쉽게 찾을 수 있다. 또한 아직 대법원에서 확정되지는 않았으나 고등법원의 판례[위 i)항의 사례]에서 보는 바와 같이, 감정평가법인을 통하여 구체적인 사례에서 사용료를 평가할 수는 있으나

261) 항소법원은 “DHL” 등의 상표 귀속을 최초로 상표를 만들어낸 DHL이라는 전제에서 판단한 조세법원과 달리 미국 이외의 지역에서는 DHLI에게 “DHL” 등의 상표가 귀속된다는 전제에서 별도로 상표권 자체의 가치평가와 관련된 판시를 하지는 않았다.

262) 이창희, 앞의 책, 초판, 박영사, 2015년, 265면~268면.

시가로 판단할 수 있는 통상적인 상표권 사용료율을 찾기는 어렵다는 입장을 취하고 있는 것도 확인할 수 있었다. 다만 위 iii)항의 사례와 같이, 상표권 사용료를 수취하는 회사가 상표권을 보유하는 자로서 상표권의 가치 형성 및 유지 등을 위하여 필요한 비용 전제를 부담하지 않고 상표권을 사용하는 자와 부담하였다면, 실제로 상표권 사용료의 일부를 이미 수취한 것으로 보고 사용료를 결정하여야 한다고 하여 상표권이 귀속되는 자는 상표권으로부터 얻을 수 있는 이익만 얻어야 하고 상표권을 사용하는 자는 그 사용과 관련되는 사용료만 지급해야 하고 그 이상의 비용을 부담하여서는 안 된다는 입장을 전제로 하고 있음을 알 수 있다.

3. 무형자산의 가치평가에 관한 기준

무형자산의 가치평가 방법에 관하여는 세법 이외에도 다음과 같은 다양한 방식이 있다. 이하에서는 세법 이외의 무형자산 가치평가 기준을 살펴보고, 과세 처분과 관련하여 무형자산을 평가할 때 다음 기준 중 어떤 점을 반영할 수 있을 것인지 생각해 보겠다.

가. 기술평가기준 운영지침에 의한 기준

상표권을 포함한 다양한 무형자산의 가치를 평가하는 일반적인 방식에 관하여 「기술의 이전 및 사업화 촉진에 관한 법률」 제35조 제1항 및 동 시행령 제32조 제1항 제3호에 근거하여 산업통상자원부 고시로 제정된 「기술평가기준 운영지침」(이하 “기술평가기준”이라 한다)에 원칙적인 규정이 있다. 기술평가기준 제2조 제8호에서는 지식재산에 관하여 “인간의 창조적 활동 또는 경험 등

에 의하여 창출되거나 발견된 지식·정보·기술, 사상이나 감정의 표현, 영업이나 물건의 표시, 생물의 품종이나 유전자원, 그 밖에 무형적인 것으로서 재산적 가치가 실현될 수 있는 것”이라 규정하고 있어, “영업이나 물건의 표시”인 상표에도 위 기술평가기준이 적용될 수 있다. 위 기술평가기준은 원래 새로운 기술의 가치를 평가하기 위하여 제정된 것이지만, 기술평가기준 제30조에서 “기술평가의 기본원칙, 평가방법, 투입정보 등은 지식재산권 평가에 준용될 수 있다”고 하여 무형자산 전반에 위 기술평가기준이 적용될 수 있도록 하고 있고, 감정평가법인의 감정은 대체로 위 방식을 전제로 이루어지며, 실무상 법인세법 시행령 제89조 제2항 제1호에 따라 위와 같은 감정평가법인의 감정 가액에 따라 상표권 사용료가 결정되는 경우가 많다.

기술평가기준 제36조에서는 무형자산을 평가하는 방법으로 시장접근법, 수익접근법, 원가접근법 등 크게 3가지 방식을 제시하고 있고, 위 방법에 로열티공제법 등을 반영할 수 있다고 정하고 있다. 기술평가기준에 규정된 방식은 전통적으로 가장 많이 알려진 무형자산의 가치평가 방식이고 그 외의 여러 가지 방식도 결국은 위 세 가지의 기본적인 평가 방법을 근간으로 하는 것이어서,²⁶³⁾ 이하에서는 상표권 가치 평가와 관련하여 시장접근법, 수익접근법, 원가접근법이 어떤 원리에 따라 무형자산을 평가하는지 살펴보겠다.

먼저 시장접근법이란 대상 무형자산과 동일 또는 유사한 기술이 활성시장에서 거래된 가치에 근거하여 비교·분석을 통하여 상대적인 가치를 산정하는 방법으로, 시장거래사례비교법, 상관행법 등이 있다.²⁶⁴⁾ 시장접근법을 적용하기 위하여는 시장에서 거래된 동일 또는 유사기술의 거래사례 중 거래조건, 기술의 속성, 기술의 제품화 단계, 기술수준·완성도, 특허 등 지식재산권 현황, 기술 활

263) 김희곤, 「특허권의 가치평가에 관한 신고찰(2)」, 《지식재산 21(통관 제 76 호)》, 특허청, 2003 년, 106 면.

264) 기술평가기준 운영지침 제 36 조 제 1 항 및 제 2 항.

용도, 시장영역, 지리적 영향범위 등을 대상 무형자산과 비교하여 적용이 가능한지 여부를 판단하여야 하고, 비교 대상과 유의한 차이가 있을 때에는 이를 적정하게 조정하여야 한다.²⁶⁵⁾ 시장접근법은 시장에서 실제로 거래되는 가치를 토대로 해당 지적재산권의 가치를 간접적으로 평가하는 것이기 때문에 활발하고 투명한 거래 시장이 존재하여야 하며, 평가자산과 비교가 가능한 유사자산이 거래시장에 존재하여야 한다는 전제조건이 필요하다. 또한 비교 대상의 수익성, 시장 점유율, 법적 보호범위, 경제적 잔존기간 등에서도 유사한 조건이 필요하기 때문에 유사거래의 빈도가 낮고 관련 정보가 부족한 경우에는 객관적인 비교가 어려워 효용성이 떨어진다는 단점이 있다.²⁶⁶⁾

둘째, 수익접근법이란 대상 무형자산의 경제적 수명기간 동안 사업화로 인하여 발생될 미래 경제적 이익을 적정 할인율을 적용하여 현재가치로 환산하는 방법으로, 기술 등의 경제적 수명, 현금흐름, 할인율, 기술기여도(지식재산기여도) 등의 추정과 예상 매출액, 예상 영업이익 또는 순이익, 예상 세전이익과 세후이익, 현금흐름 등의 재무정보를 추정하여 무형자산의 가치를 평가한다.²⁶⁷⁾ 수익접근법에는 ① 평가대상 무형자산으로 인하여 발생하게 될 현금흐름액을 추정하여 평가기준일 현재의 할인율로 할인한 현재가치를 그 무형자산의 가치로 평가하는 현금흐름할인법, ② 평가대상 무형자산으로부터 발생하는 미래의 매출에서 비용을 차감하여 추정이익을 산출한 후, 그 이익을 창출하기 위하여 이용된 다른 모든 자산의 시장기대수익률을 반영한 공헌자산비용을 차감하여 초과이익을 산출하고, 그 초과이익을 평가기준일 현재의 할인율로 할인한 현재가치를 그 무형자산의 가치로 평가하는 다기간초과이익법 등의 방식이 있다.²⁶⁸⁾

265) 기술평가기준 운영지침 제 36 조 제 3 항 및 제 4 항.

266) 조맹섭·소정·권혁록·김도완·우훈식·전병태·한상용, 「S/W 등 디지털정보재산권 가치평가 및 담보제도 도입에 관한 연구」, 《한국소프트웨어감정연구회》, 한국저작권위원회, 2002 년, 19 면~20 면.

267) 기술평가기준 운영지침 제 38 조.

수익접근법은 지적재산권 사용에 대한 대가로서 이익이 발생하고 있다면 비교적 용이하게 객관적인 가액을 평가할 수 있다는 장점은 있으나, 현재는 많은 현금흐름이 발생하지 않고 있으나 미래에 대규모 현금흐름을 창출할 가능성이 있는 지적재산권의 경우 과소평가가 될 수 있다는 단점이 있다.²⁶⁹⁾

기술평가기준에서는 제3자로부터 라이선스 되었다면 지급하여야 하는 로열티를 무형자산의 소유자가 부담하지 않음으로써 절감된 로열티 지불액을 추정하여 현재가치로 환산하는 방법으로 로열티공제법을 규정²⁷⁰⁾하고 있다. 로열티공제법은 큰 틀에서 수익접근법에 포함될 수 있는데, 무형자산의 가치를 평가할 때 로열티를 부담하지 않는 자가 있을 경우 더 정확한 가치평가를 위하여 인정되는 평가 방식이다. 로열티공제법을 사용하려면 그 전제조건으로 비교 가능한 기술 또는 무형자산이 존재하여야 하고,²⁷¹⁾ 유사한 거래 사례를 사용할 수 없을 경우에는 업종별 로열티 통계 또는 상관행법 로열티 통계를 거래 사례의 추정치로 사용할 수 있는데, 이때에는 로열티 결정에 영향을 미치는 요인을 반영하여 최종 로열티를 산출하여야 한다.²⁷²⁾

셋째, 원가접근법이란 대상 무형자산을 개발하는데 투입된 비용을 기초로 기술의 가치를 산정하거나 대체의 경제원리에 기초를 두고 동일한 경제적 효익을 가지고 있는 기술을 개발하거나 구입하는 원가를 추정하여 가치를 산정하는 방법으로,²⁷³⁾ 어떤 무형자산을 개발하거나 구입하는데 소요되는 비용이 그 무형자산을 통하여 얻을 수 있는 경제적 가치가 일치한다는 가정 하에 이루어지는 평가 방식이다.²⁷⁴⁾ 원가접근법은 ① 대상 무형자산을 개발하는 데 투입되었던 과

268) 부산고등법원 2014. 11. 3. 선고 2012 나 5308 판결 참고.

269) 김희곤, 앞의 논문, 107 면.

270) 기술평가기준 운영지침 제 40 조 제 1 항.

271) 기술평가기준 운영지침 제 40 조 제 1 항.

272) 기술평가기준 운영지침 제 40 조 제 4 항 및 제 5 항.

273) 기술평가기준 운영지침 제 39 조 제 1 항.

274) 김희곤, 앞의 논문, 110 면.

거의 제반 비용을 합산하여 가치를 평가하는 방법으로 대상 무형자산을 개발하는데 투자되었던 비용을 산출할 수 있는 경우에 적용하는 역사적 원가법,²⁷⁵⁾ ② 대상 무형자산과 동일한 과학적 연구, 디자인 및 개발방법을 사용하여 동일한 기술을 개발하여 완성하는데 소요되는 총원가로서, 대상 무형자산의 정확한 복제물의 건설이나 구입에 소요되는 원가를 무형자산의 가치로 평가하는 재생산 원가법,²⁷⁶⁾ ③ 평가시점에서 대상 무형자산과 동일한 효용(유용성)을 가지는 대체 무형자산을 개발하여 완성하는데 소요되는 총원가로서, 현재의 자산으로 대상 무형자산의 효용을 재생하는 원가를 무형자산의 가치로 평가하는 대체원가법²⁷⁷⁾ 등의 방식이 있다. 그러나 원가접근법은 대상 무형자산의 수익성을 고려하지 않아 향후 기대수익에 대한 고려가 불가능하고, 사회구조나 시장의 구조적 요인 등 미래의 경제적 이익에 관한 정보를 고려하지 않으며, 기대수익의 획득에 수반되는 위험을 고려하지 못한다는 단점이 있다.²⁷⁸⁾ 특히 다른 지적재산권과 달리 상표권의 경우, 기업이 특정 CI 등을 제작하고 상표법에 따라 출원·등록하는 단계까지보다는 상표권으로서 출원·등록된 이후의 단계에 상표권의 가치 형성 및 유지를 위하여 더 많은 비용과 위험을 부담하여야 하기 때문에, 원가접근법은 상표권 사용료율 등을 결정하는데 적절하지 못한 방법이라 하겠다.

나. 일반적인 브랜드 가치 평가기준

위의 가.항과 같은 특허청의 기술평가기준에 따른 일반적인 무형자산 평가 방법 외에도, 브랜드 가치평가 회사 또는 마케팅 관련 문헌에서도 브랜드 가치를

275) 기술평가기준 운영지침 제 39 조 제 3 항.

276) 기술평가기준 운영지침 제 39 조 제 4 항.

277) 기술평가기준 운영지침 제 39 조 제 5 항.

278) 조맹섭 외 6 인, 앞의 논문, 17 면.

평가하는 여러 가지 기준을 찾아볼 수 있다.

먼저 브랜드 가치평가 회사가 사용하는 브랜드 가치 평가 방식을 살펴보겠다. 예를 들어, 세계적인 브랜드 평가회사인 Interbrand사는 무형자산 중 특히 브랜드를 평가하기 위하여 마케팅 부분까지 고려하여 브랜드 자산의 가치를 측정하고 있다. Interbrand사가 측정하는 것은 브랜드 자체의 자산 가치이지만, 상표권 사용료를 어떻게 산정할 것인가 판단할 때에도 브랜드 자체의 자산 가치가 고려되어야 하므로 Interbrand사의 측정방법을 참고할 수 있을 것이다. Interbrand사는 마케팅적 차원에서 ‘브랜드 강도’와 재무적 차원에서 ‘브랜드 이익’을 곱하여 브랜드 자산을 측정한다.

먼저 ‘브랜드 강도’란 ① 리더십, 즉 시장점유율, 가격 결정력, 시장에 미치는 영향 정도 등 브랜드가 현재 시장에 미치는 영향력, ② 장기간 시장에서 고객으로부터 충성도를 얻어 브랜드가 상품에 대한 프리미엄을 구축하고 있는가 여부를 판단하는 기준인 안정성, ③ 특정 상품이 현재의 시장에서 다른 제품보다 시장에서 장애 요인(경기불황, 기후 등)에 영향을 어느 정도 받는가에 관한 기준인 시장성, ④ 국제성, 즉 인종, 지역, 종교, 국가 등에 관계없이 국제적인 인지도와 선호도를 갖고 있는지 여부, ⑤ 현재의 브랜드를 통하여 미래의 사업영역으로 확대할 수 있는 가능성인 트렌드, ⑥ 브랜드가 어떻게 관리되고 지원되는지를 파악하여 경영자원의 분배가 적절히 이루어지고 있는지를 평가하는 지원능력, ⑦ 브랜드가 상표등록 등을 통하여 법률적으로 보호받고 있는가에 관한 법률적 보호성 등의 요소를 포함한 개념이다. 다음으로 ‘브랜드 이익’이란 브랜드와 관련된 영업이익을 추정하여 무상표 제품의 영업이익을 차감한 가액으로, 순수하게 브랜드 자산을 통하여 창출된 이익을 의미한다.

Interbrand 모델에 대하여는, 마케팅적 측면과 재무적인 측면을 모두 고려하고 있다는 점, 브랜드 가치를 산출함에 있어 고객의 관점을 강화하였다는 점 등

의 장점이 있지만, 위 기준 역시 주관적인 요소가 강하기 때문에 위 기준에 따라 평가된 가액이 검증되었다고 하기는 어렵다는 단점이 있다.²⁷⁹⁾

미국에서는 브랜드 사용료율을 계산하기 위하여, ① 기간(절대적으로 브랜드가 과거에 만들어졌는지 최근에 만들어졌는지 여부, 상대적으로 경쟁 브랜드에 비해 오래되었는지 여부), ② 사용(지속성, 특수성, 지역성 등), ③ 확장 잠재력(새로운 다른 제품에 브랜드가 사용될 수 있는지 여부), ④ 이용잠재력(새로운 다른 산업에 브랜드가 사용될 수 있는지 여부), ⑤ 연계·연관성(긍정적 또는 부정적 인물·사건·지역과의 관련성) 및 함축적 의미(소비자 평판), ⑥ 품질(브랜드가 시장에서 존경받는 정도), ⑦ 수익성, ⑧ 홍보 비용 및 의미, ⑨ 시장점유율 및 시장잠재력, ⑩ 인지도 등을 고려하여야 한다는 연구가 있다.²⁸⁰⁾

브랜드 사용료와 관련하여 일본 특허청에서는 브랜드 평가, 기업 평가, 시장 평가 등 3가지 범주를 고려하여 가치를 평가해야 한다는 기준을 제시하고 있다. 먼저 브랜드 평가와 관련하여, ① 브랜드 강도(특수성, 결함 유무, 브랜드의 희석 정도), ② 넓이(브랜드 권리에 대한 폭, 해외에 등록 상태), ③ 길이(브랜드 권리가 얼마나 유지되는지 여부) 등을 고려하여야 한다. 다음으로 기업평가와 관련하여, ① 이름 평가(음성 표현, 표현력, 내포된 부정적인 의미, 다른 기업의 브랜드와의 구별 용이성 등)와 ② 브랜드에 대한 애착(브랜드가 시장에서 사용된 기간, 브랜드 존중에 대한 정보의 양 등)을 고려하여야 한다. 마지막으로 시장평가와 관련하여, ① 신용평판(시장에서의 신뢰성 및 신뢰에 대한 평판)과 ② 이미지(뉴스 가치, 제품 품질에 대한 인식) 등을 고려하여야 한다.²⁸¹⁾

279) 이용수, 앞의 논문, 103 면~104 면.

280) Willamette Management Associates, 「The Valuation of Trademark-Related Intangible Property」, 2015 년, 한국경제연구원, 앞의 보고서, 4 면에서 재인용.

281) Japan Patent Office, 「Trademark Management in Enterprise」, 2011 년, 한국경제연구원, 앞의 보고서, 5 면에서 재인용.

4. 법인세법상 상표권 사용료 평가시 고려 사항

실제 사안에서 상표권 사용료는 감정평가법인의 감정에 따라 평가되는 경우가 대부분일 것이다. 감정평가를 할 때에는 위 3.의 가.항에서 살펴본 가치 평가 방법들을 근간으로 하여 각 기업집단의 상황에 따라 평가 방식을 변용할 것이다. 위 가치평가 방식들이 상표권 사용료 평가에 적합한지 간단히 살펴보겠다.

① 시장접근법의 적용 전제로서 비교 가능한 유사한 브랜드가 존재하여야 하는데, 각 제품군 사이의 브랜드나 상표를 비교하는 것이 아니라 각 기업집단이 기업의 이미지를 표현하기 위하여 사용하는 브랜드를 비교하는 것이어서 각 브랜드 사이에 비교가 가능할 정도로 유사성을 인정할 수 있는 경우가 현실적으로 거의 없다는 단점이 있다. 물론 시장접근법에서는 비교가능하지 않은 부분을 조정하여 평가를 하도록 하고 있지만, 비교가능하지 않은 부분을 찾아내는 것이나 그 부분을 객관적으로 평가하는 것이 쉽지 않기 때문에 상표권 사용료를 평가하는데 적절하지 않은 부분이 있다.

② 수익접근법의 경우 미래에 발생할 것으로 예상되는 현금흐름을 기반으로 무형자산의 가치를 평가하는 방법인데, 브랜드의 경우 미래에 발생할 것으로 예상되는 현금흐름이 상표권 사용료로서, 상표권 사용료를 평가하기 위한 방법으로 수익접근법은 질문에 질문으로 답하는 결과가 되어 적절하지 않다.

③ 원가접근법은 그 자체로 비용 관점으로 무형자산의 가치 개념에 접근하여 미래에 발생할 무형자산의 부가가치를 전혀 반영하지 않고 있어 문제인데, 특히 브랜드의 경우 기업집단의 성장 여부 및 사회·경제적 상황에 따라 미래에 변동할 가능성이 매우 높고 경우에 따라서는 과거에 비하여 엄청나게 높은 가치를 가진 자산이 될 수도 있어 원가접근법에 의한 가치 판단은 타당하지 않고, 그 브랜드에 기초하여 얻는 이익인 상표권 사용료도 역시 마찬가지이다.

위와 같이 기술평가기준 운영지침에서 제시하고 있는 방법인 시장접근법, 수익접근법, 원가접근법 모두 법인세법상 상표권 사용료를 평가하기에 적절하지 않은 점이 있으나, 개념상 상표권 사용료 평가에 적절하지 않은 수익접근법 및 미래의 상표권 가치를 반영하지 못하는 원가접근법에 비하여 시장접근법의 취지를 적용하는 것이 위 3가지 방식 중에서는 가장 적절한 것으로 보인다. 물론 시장접근법의 경우 해당 무형자산이 거래되는 시장을 있을 것을 요구한다는 점에서 상표권 사용료를 산출하기 위한 완벽한 방법은 아니지만, 비교대상의 수익성, 경제적 가치, 잔존기간 등에 따라 사용료를 조정한다는 취지에서 현재 상표권 사용료를 산출하는 방법에 관한 명확한 기준이 없는 상태에서는 시장접근법을 참고할 수 있을 것이다. 이러한 측면에서 조세심판원에서 적정한 상표권 사용료의 범위를 산출할 때 여러 기업집단들이 사용한 평가요율을 참고하고, 그 범위 내에서 각 기업집단의 구체적인 상황에 따라 높은 금액 또는 낮은 금액 범위 내에서 상표권 사용료가 적정하게 평가되었는지 검토를 하였던 것으로 생각된다.

이하에서는 현재의 법체계 하에서 상표권 사용료를 평가할 때 각 기업집단의 상황에 따라 고려할 점에 관하여 살펴보려고 한다. 먼저 제4장에서 살펴본 기준에 따라 해당 상표권의 세법상 귀속 및 상표권 사용료 수취 여부를 결정한 후, 상표법상 상표권 출원·등록 명목과 관계없이 세법상 해당 상표권을 보유하고 있는 것으로 판단되거나 단순 상호 사용 등으로 상표권 사용료 수취가 정당하지 않은 것으로 판단되는 자라면 상표권 사용료를 별도로 지급할 필요가 없고, 상표권을 보유하지 않고 이를 사용하는 자라면 그 상표권을 보유한 자에게 상표권 사용료를 지급하여야 한다. 이 때 높은 인지도와 신뢰를 가진 브랜드가 부착된 상품은 소비자가 구매를 할 가능성이 높기 때문에, 상표권은 소비자의 의사결정에 영향을 주는 요소인 상표권을 사용하는 자의 매출 또는 영업이익과

상관관계가 인정될 것이다. 이러한 차원에서 대부분의 기업집단들이 매출과 일정 요율을 곱한 금액을 상표권 사용료로 산정하고 있는 것으로 생각된다. 물론 상표권 사용료를 매출과 연동함으로써 기업의 실제 실적과 무관한 상표권 사용료 지출로 기업의 재무관리에 어려움을 야기하는 부분은 있으나, 제품의 생산을 위하여 필요한 비용과 같이 상표권 사용료는 제품의 판매를 위하여 필요한 비용의 하나로 인식하여 회사에서 통제를 해야 하는 수많은 비용 요소로서 관리하도록 해야 할 것이다. 이 때 제4장에서 상표권을 보유하고 있는 자로 판단될 수 있는 자에게까지 상표권 사용료를 지급하도록 하는 것은 오히려 부당하며, 해당 기업으로부터는 매출액 등의 일부 금액 형태가 아닌 실제로 상표권을 관리하기 위하여 투입된 비용을 분담하도록 조정하는 것이 더 합리적일 것이다.

구체적인 요율을 결정함에 있어서는 상표권이 소비자의 의사결정에 어느 정도로 영향을 미치는가를 고려하여야 할 것이다. 이때에는 위 나.항에서 살펴보았던 브랜드 가치를 평가할 때 기준으로 하였던 요소들, Interbrand사의 기준으로 설명하면 브랜드 강도 또는 브랜드 이익에 관한 점을 검토하여야 한다. 브랜드 강도 또는 브랜드 이익이 높은 것으로 평가되어 브랜드 자체의 가치가 높게 평가된다면 그에 따라 세법상 적정한 상표권 사용료의 범위도 높게 평가되어야 할 것이다. 왜냐하면 세법은 과세형평을 목적으로 하는 법률로, 높은 브랜드 가치에 편승하여 해당 브랜드를 사용하지 않았을 경우보다 더 많은 수익을 얻었다면 그에 해당하는 부분은 가능하면 정확하게 평가하여 과세를 하는 것이 조세평등주의의 이념에 부합하는 것이기 때문이다.

우리나라의 기업집단 내에서 특정한 CI 등에 대한 사용료 수취와 관련하여 특이한 점은 그 기업집단 내부에 매우 다양한 사업 영역이 포함되어 있고, 그럼에도 불구하고 그 계열회사들은 모두 같은 CI 등을 사용하고 있다는 점이다. 이는 제4장 제3절 및 제4절 등에서 살펴본 바와 같이 해외에서 논의되고 있는 다

국적기업의 사례는 대부분 동일한 영업을 수행하는 모회사와 자회사 사이의 상표권 사용료 수취에 관한 문제와 큰 차이가 있다. 이 점에서 우리나라 기업집단 내부에서 수취해야 하는 상표권 사용료를 결정할 때, 각 사업 영역에 따라 해당 CI 등이 어느 정도로 매출 증대에 얼마나 영향을 줄 것인지 등에 대하여도 고려하여야 한다. 예를 들면, 동일한 CI 등을 사용하는 동일한 기업집단 내부에 재화 또는 용역을 생산하는 회사, 생산된 재화 또는 용역을 유통하는 회사와 금융 관련 용역을 제공하는 회사가 공존하는 경우, 각 CI 등이 각 사업 영역에 대한 소비자들의 의사결정에 어느 정도로 영향을 주는지를 분석하여 상표권 사용료를 다르게 책정할 수도 있을 것이다. 각 기업집단의 현황에 따라 재화 또는 용역 생산에 있어서는 매우 높은 인지도가 있을지라도 유통이나 금융 영역에서는 시장에서의 신뢰도가 높지 않을 수도 있기 때문이다. 또는 각 기업집단 내부에서 동종의 영업을 범주화하여, 각 범주에 따른 소비자들의 의사결정에 대한 영향도 등 CI 등의 실질적인 가치를 평가하여 그에 따라 상표권을 보유한 기업에 각기 다른 상표권 사용료율에 따라 계산한 사용료를 지급하도록 할 수도 있을 것이다.

또한 실제로 기업집단의 특정한 CI 등 외에도 제품 자체의 상표, 협업 관계에 있는 다른 기업의 상표 등 특수관계인 사이의 상표권 사용료 지급이 문제되는 브랜드 외의 상표들이 제품에 부착되어 있는 경우가 많기 때문에, 어떤 상표가 소비자의 의사결정에 영향을 주는 것인지 반영하여야 한다. 현실적으로 제품에 여러 개의 상표가 부착되어 있는 경우에 어떤 상표가 얼마나 소비자의 구매에 큰 영향을 주는지를 정확하게 산술적으로 평가할 수는 없으나, 특수관계인 사이의 상표권 사용료를 최대한 객관적으로 결정하려면 그 외의 상표가 영향을 주는 것을 최소화하여야 한다.

제4절 소결

지금까지 동일한 기업집단 내에서 상표권 사용료를 지급 및 수취하기 위하여 상표권 사용료를 결정함에 있어서 현행 법인세법 하에서 어떤 점을 고려할 수 있을 것인가에 관하여 생각해 보았다. 상표권의 귀속 및 그 사용료 수취 여부를 결정한 후에는 상표권 사용료를 적절하게 평가하여야 한다. 상표권 사용료를 평가하는 방법에 관한 법인세법의 현행 규정은 상표권 사용료라는 개념이 확립되기 이전에 제정된 규정으로, 상표권 사용료를 평가하는 기준으로 사용하기에는 적절하지 않은 점이 있다. 그러나 현행 법률 하에서도 특수관계인 사이의 상표권 사용료 지급 및 수취가 적절하게 이루어졌는지 판단을 하여야 하고, 그 판단을 적절하게 하기 위하여는 상표권 사용료를 평가할 때 어떤 점을 고려하여야 할 것인지 검토를 해야 한다.

현실적으로 감정평가법인의 감정평가액에 따라 상표권 사용료율이 결정되는 경우가 많으며, 이 때 감정평가법인은 시장접근법, 수익접근법, 원가접근법 등의 방식 중 적절한 방식에 따라 상표권 사용료를 결정할 것이다. 앞에서 살펴본 바와 같이 성질상 수익접근법이나 원가접근법보다는 시장접근법의 취지에 따라 상표권 사용료가 결정될 가능성이 높는데, 어떤 방식을 선택한다 하더라도 궁극적으로 상표권이 귀속되는 자에게는 상표권 자체의 사용과 관련된 이익만 귀속되어야 할 것이다. 이때 상표권 자체의 사용과 관련된 이익이라 하는 것은 해당 상표의 사용으로 인하여 소비자들의 소비가 늘어나는가, 매출 증가에 기여를 하는가 등과 같이 높은 경제적 이익을 얻을 수 있는가의 문제로 연결되는데, 이 문제는 브랜드 가치평가 회사 등에서 브랜드 자체의 가치를 평가할 때 중요한 기준으로 보는 요소(Interbrand사의 기준으로는 브랜드 이익 및 브랜드 강도)에서도 고려하는 것으로, 구체적인 사안에서 브랜드 가치평가 회사 등에서 브랜드

의 가치평가를 할 때 사용하는 기준을 참고할 수 있을 것으로 생각한다.

구체적으로 살펴보면, 무형자산으로서 상표권은 소비자의 구매의사 결정에 큰 영향을 미치게 되므로, 인지도와 신뢰성이 높은 상표권을 사용함으로써 이익을 얻는 자는 해당 상표권을 보유한 자에게 소비자의 구매 의사결정에 영향을 미친 만큼의 상표권 사용료를 지급하는 것이 정당할 것이다. 물론 매출액의 일정 요율을 기준으로 상표권 사용료를 결정함으로 인하여, 해당 상표권을 사용하는 기업은 기업의 실제 실적과 관계없이 상당한 금액의 상표권 사용료를 부담하여야 한다는 단점은 있으나, 상표권의 가치가 높아서 그 상표권의 사용으로 실질적으로 소비자의 대량 구매가 발생한다면, 해당 상표권을 사용한 자는 그에 상응하는 대가를 지급하는 것이 타당하므로 매출에 연동한 상표권 사용료를 지급받았다는 이유만으로 타당하지 않다고 비판할 것은 아니다. 이때 상표권을 보유하고 있는 것으로 판단된 기업에 대하여는 매출에 연동한 상표권 사용료를 부담하도록 하는 것보다 실제로 상표권을 관리하고 그 가치를 유지하기 위하여 사용된 비용을 부담하도록 하는 것이 더 합리적일 것이다. 또한 다양한 사업을 수행함에도 불구하고 동일한 CI 등을 사용하는 경우가 많은 우리나라 기업집단의 특수성을 반영하여, 기업집단 내부에서 영위하고 있는 사업의 종류에 따라 소비자의 의사결정에 대한 CI 등의 기여도 등을 평가하여 계열회사들을 범주화하고, 그 범주에 따라 각기 다른 상표권 사용료율 등을 계산하여 상표권을 보유하고 있는 회사에 사용료를 지급하도록 할 수도 있을 것이다.

다만 감정평가법인의 감정평가액에 따라 기업집단에서 사용하는 상표권 사용료가 결정된다는 사실 자체가 타당한지는 다시 생각해 보아야 한다. 앞에서 살펴본 바와 같이 기업집단과 감정평가법인의 관계, 기존에 축적된 사례의 협소함으로 인한 평가 자료의 한계 등을 고려할 때, 감정평가법인의 감정평가액을 가장 합리적인 평가가액이라고 하기는 어렵기 때문이다. 그럼에도 불구하고 실무

상 감정평가법인의 평가액이 최종적인 상표권 사용료 결정에 사실상 결정적인 영향을 주고 있으므로, 추후 이에 관한 구체적인 기준이 마련되어야 할 것으로 생각한다. 특히 상표권 사용료 수취 및 지급이 쟁점이 되는 기업집단 또는 그 기업집단의 지배주주가 미치는 사회적·경제적 영향력과 모호한 과세처분이 기업집단의 재무상태·의사결정 등에 미치는 효과 등을 고려할 때, 이에 관한 쟁점이 늘어나기에 앞서 국세청, 공정거래위원회, 특허청 등 관련되는 유관기관이 공시대상 기업집단의 상표권 관리에 관한 공통적인 지침을 마련하는 것이 필요할 것으로 보인다.

제6장 결론

지금까지 최근 많은 기업집단 내부에서 법인세법상 특수관계가 있는 기업 사이에 상표권 사용료의 지급 및 수취에 관하여 살펴보았다. 상표권 사용료의 지급 및 수취가 문제가 된 배경은, 기업의 지배구조 투명화를 위하여 공정거래법 등의 개정을 통하여 정책적으로 지주회사 체제로 기업구조조정을 유도한 결과 많은 기업집단 내에 지주회사가 생겨났고, 지주회사 등이 중요한 수익 창출 방안으로 상표권 사용료 수취를 선택하였던 것에서 찾을 수 있다. 이와 맞물려 우리나라 기업집단들이 2000년대 이후 비로소 그룹 CI 등에 관한 인식을 하면서 그룹을 나타내는 CI 등에 대한 상표권을 적극적으로 관리하기 시작하였다. 부수적으로 상표권 사용료의 지급 및 수취는 특수관계 있는 계열회사 사이에서 이익을 분여하는 기능도 하기 때문에, 기업집단의 CI 등의 관리는 지주회사 등이 직접 하는 경우가 많고 이에 대하여 공정거래위원회는 기업집단들의 상표권 사용료 지급 및 수취 현황에 관하여 공시를 하도록 공시규정을 개정하기도 하였다. 국세청은 그룹을 대표하는 CI 등 및 그에 대한 상표권을 어떤 기업이 보유하는 것이 타당하고, 그 상표권 보유자는 해당 상표권을 사용하는 특수관계 있는 다른 기업으로부터 얼마의 사용료를 수취하는 것이 타당한지 등을 검토하여 상표권 사용료 수취가 법인세법상 부당행위계산부인에 해당하는지 결정해야 하는 경우가 늘어났다. 문제는 상표권 사용료와 관련한 논의가 시작된 지 얼마 되지 않아, 상표권의 귀속을 판단하는 기준 및 적절한 상표권 사용료 평가 기준이 없어 신한금융그룹의 사례와 같이 과세관청의 판단이 일관되지 못했던 사례도 있었다는 점이다.

이에 이 논문에서는 상표권 사용료의 귀속을 판단하는 기준 및 적절한 상표

권 사용료를 평가하기 위하여 고려하여야 할 사항 등에 대하여 검토하였다. 상표권 사용료의 귀속 및 상표권 사용료의 평가에 관하여 살펴보기에 앞서, 상표법상 상표권의 보호대상인 브랜드가 무엇인지 명확하게 하기 위하여 상표권의 의의 및 다른 지적재산권과 구별되는 특징과 상표법상 상표권의 성립 및 귀속에 관한 법리에 대하여 살펴보았다. 상표권은 창조성을 근간으로 하는 다른 지적재산권과 다르게 반드시 현재 상표를 사용하고 있지 않더라도 장차 해당 상표를 사용할 예정인 경우에도 상표법상 출원·등록을 통하여 성립할 수 있는 권리이다. 또한 상표법은 전국 단위의 상표의 일관된 관리라는 부수적인 목적도 가진 법률이기 때문에, 실제로 해당 상표를 출원·등록한 자가 상표 또는 상표가 부착된 제품에 대한 권리자인지는 묻지 않는다는 특징이 있다.

상표권의 귀속을 판단할 때, 상표 사용자의 업무상 신용 유지를 통한 산업발전 및 수요자의 이익 보호를 목적으로 하고, 부수적으로 통일된 상표의 관리도 목적으로 하는 상표법의 성격상 과세형평을 실현하기 위한 세법과 그 입법목적에 차이가 있기 때문에 상표법의 법리를 그대로 세법에 적용하기에는 어려울 것이다. 상표법상 상표권의 귀속은 등록주의의 원칙에 따라 상표권을 출원·등록한 자를 기준으로 판단하고, 등록주의를 관철하는 것이 적절하지 않은 경우에는 예외적으로 사용주의를 인정하고 있는데, 상표권을 출원·등록하는 과정에서 다른 지적재산권과 달리 그 권리의 진정한 귀속을 판단하여 상표권자를 결정하지는 않는다. 또한 실제 회사의 운영에 있어서는 우리나라 기업집단의 지배구조 및 의사결정 구조를 고려할 때, 지배주주의 의사에 따라 상표권 등 무형자산의 귀속이 결정되는 경우가 많으며, 다만 상표법에 따라 상표권 출원·등록 등의 절차를 거침으로써 상표법이 적용될 뿐이다.

이러한 이유로 헌법 및 세법의 기본 원칙인 실질과세원칙과의 관계상 상표권 사용료의 귀속 판단시 상표법의 법리를 참고할 수 있을 뿐이고, 상표법상의 원

리를 그대로 적용하기는 어렵다. 구체적으로 상표권의 귀속을 판단하는 기준으로는 객관적으로 먼저 상표권의 가치 형성 및 유지를 위하여 필요한 비용 등을 기업집단 내에서 어떤 기업이 부담하는지 및 해당 상표권이 어떻게 사용되고 있는지, 어떤 기업이 해당 상표권의 처분 및 관리에 관한 의사결정을 하고 처분 행위를 하거나 대응을 할 수 있는지 등을 검토하고, 주관적으로 해당 상표권을 사용하는 자들 사이에서 상표권을 보유하는 자로 인식되는 자는 누구인지, 상표권의 처분 및 관리와 관련하여 중요한 의사결정을 하는 자가 누구인지 등을 검토하여야 한다. 이렇게 상표권의 귀속을 판단한 후에는 상표권 자체로부터 얻을 수 있는 이익과 상표권 이외의 요소로부터 얻을 수 있는 이익이 어느 정도인지 파악하여, 세법상 상표권이 귀속되는 자에게 합리적인 금액의 상표권 사용에 대한 대가가 귀속되도록 하여야 한다.

상표권의 귀속 및 상표권 사용료 수취 여부가 정해지면, 상표권을 보유하고 있는 자가 특수관계에 있는 다른 기업들로부터 수취할 수 있는 구체적인 상표권 사용료는 어떻게 결정될 것인지를 생각해 보아야 한다. 현재는 상표권 사용료를 평가하는 방법에 관하여 법인세법에 별도의 규정이 있는 것은 아니고, 무형자산의 사용에 관한 일반적인 규정만 있어 상표권 사용료를 평가하는데 부족한 점이 있다. 이에 현행법 하에서 어떤 점을 고려하여 상표권 사용료를 결정할 수 있을 것인지 생각해 보아야 한다. 현실적으로는 상표권 사용료의 평가는 감정평가법인의 감정 가액에 따라 이루어지는 경우가 많을 것이다. 시장접근법, 수익접근법, 비용접근법 등 감정평가 과정에서 사용되는 평가 방식도 세법상 상표권 사용료를 정확하기 평가하기에 부족한 점이 있지만 성질상 시장접근법의 취지에 따라 평가될 가능성이 높을 것이다. 어떤 방식을 선택한다 하더라도 궁극적으로 상표권이 귀속되는 자에게는 상표권 자체의 사용과 관련된 이익만 귀속되어야 할 것인데, 이때 상표권 자체의 사용과 관련된 이익이라 하는 것은 해

당 상표의 사용으로 인하여 소비자들의 소비가 늘어나는가, 매출 증가에 기여를 하는가 등과 같이 그 상표권을 사용하여 높은 경제적 이익을 얻을 수 있는가의 문제로 귀결된다. 경제적 이익을 얻을 수 있는가는 결과적으로 해당 상표권이 소비자의 의사결정에 얼마나 높은 영향을 미치는가의 문제로 귀결되므로, 이를 판단할 때 브랜드 가치평가 회사 등에서 브랜드 자체의 가치를 평가할 때 중요한 기준으로 보는 요소들을 참고할 수 있을 것이다. 예를 들면, 브랜드 자체의 리더십, 안정성, 시장성, 트렌드 등 브랜드 강도가 높을 경우 소비자가 해당 브랜드가 부착된 상품을 구매할 가능성이 높고, 브랜드의 기여로 더 높은 수익을 얻을 수 있었다면 그에 대한 평가를 반영하는 것이 조세평등주의를 주요 원리로 하는 세법의 입법 목적에 부합한다고 할 것이다. 그 외에 구체적인 사안을 고려하여, 생산, 유통, 금융 등 다양한 사업을 동시에 영위하면서도 동일한 CI 등을 사용하는 우리나라의 기업집단의 특징을 고려할 때, 기업집단 내부에서 각 기업이 영위하는 사업 영역별로 CI 등의 사용이 소비자의 의사결정에 영향을 미치는 정도를 고려하여, 각 영역을 범주화하여 상표권 사용료율 등의 구체적인 수치를 각기 다르게 정하는 것이 더 합리적인 경우가 있을 수 있다. 다만 현실적으로 가장 합리적인 방법이라고 단정할 수는 없는 감정평가법인의 감정평가액이 상표권 사용료율로 결정되고 있는 점은 개선이 필요하다. 추후 상표권 사용료와 관련하여 국세청, 공정거래위원회, 특허청 등 관련 기관들의 논의를 통하여 공시대상 기업집단들의 상표권 사용료 관리에 관한 지침 등을 마련하는 것이 바람직할 것이라 생각한다.

제1장 제1절에서 살펴본 신한금융그룹의 상표권 사용료 수취 및 그에 대한 과세처분에 대하여, 이 논문에서 검토한 방식에 따라 다시 생각하여 보겠다. 먼저 쟁점이 된 상표권 자체의 귀속에 관하여 살펴보면, 신한은행 등은 2001년 금융지주회사법을 근거로 신한금융지주회사를 설립하였고, 그 신한금융지주회사가

현재 사용하고 있는 형태인 파란색 바탕의 신규 그룹 CI의 관리자로서 해당 CI에 대한 상표권 등록을 하였으므로, 상표법상 신한금융지주회사가 쟁점이 된 위 그룹 CI의 상표권자이다. 특히 신한금융지주회사가 새롭게 설립되면서 기존에 없었던 새로운 형태의 파란색 바탕의 신규 CI를 제작하여 상표법에 따라 상표권 출원·등록을 마쳤고, 신한금융지주회사가 설립된 당시부터 그룹 CI의 관리 업무를 수행할 것을 기업집단 내부에서 결정하고, 신한금융지주회사가 그 신규 CI의 가치 개발·강화·유지·보호 및 상표권 훼손 방지를 위한 비용과 노력을 투입하였기 때문에 객관적·주관적 요소를 모두 고려할 때 위 CI에 대한 상표권 자체의 정당한 귀속자는 신한금융지주회사가 되어야 한다고 할 것이다.

다음으로 신한금융지주회사가 위 CI 등의 사용에 대한 상표권 사용료를 모두 지급받을 수 있을 것인가에 대하여는 “신한”이라고 하는 상호가 가진 가치와 위 CI 자체의 상표권으로서의 가치를 고려하여, 신한금융지주회사가 위 CI 사용에 대한 대가로서 얻을 수 있는 모든 수익을 얻는 것이 타당할 것인지 생각하여 보아야 한다. 여신금융과 관련하여 “신한”이라고 하는 브랜드 자체는 우리나라 시장에서 오랫동안 사업을 영위함으로써 소비자들의 신뢰를 얻어왔고, 이러한 신뢰는 신한금융지주회사가 설립되기 이전에도 이미 상당 부분 형성되어 있던 것이었다. 즉 신한금융지주회사가 쟁점이 된 CI에 대한 상표권자이고 세법상으로도 그 귀속이 인정된다고 하더라도, 실질적으로 지주회사로서의 업무 외에 여신금융 업무를 수행하지 않는 지주회사가 위 상표권으로부터 얻을 수 있는 모든 이익을 귀속시키는 것은 타당하지 않으며, 지주회사로서 위 상표권의 가치 개발, 형성 및 보호 등을 위하여 투입한 노력과 비용에 상당한 수익을 얻도록 해야 할 것이다. 즉 신한금융지주회사는 “신한”이라고 하는 상호가 보유하고 있는 가치를 제외한 쟁점이 된 상표권 자체가 보유하고 있는 가치에 대하여만 다른 계열회사들로부터 그 사용료를 수취할 수 있을 것이므로, 해당 상표권의 가

치 중 “신한”이라는 상호가 기여한 부분 외에 신한금융지주회사의 상표관리 활동과 관련된 부분에 대하여만 사용료를 받을 수 있을 것이다.

위 논의에 비추어 보았을 때, 신한은행에 대하여 “신한”이라는 브랜드의 가치형성에 기여한 점이 매우 높기 때문에 신한금융지주회사에 상표권 사용료를 지급하는 것은 부당하다고 하였던 국세청의 신한은행에 대한 2013년 과세예고통지는 쟁점이 된 특정 CI에 대한 상표권 사용료의 귀속 및 상표권 사용료 평가를 혼동한 것으로 타당하지 않다고 할 것이다. 신한금융그룹이 지주회사 체제로 지배구조를 변경하면서, 동시에 기존에 보유하고 있던 상표권을 더 이상 사용하지 않고 현재 새로운 그룹 CI를 사용하기로 결정하였고, 신한금융지주회사가 그 새로운 그룹 CI를 자기의 책임과 비용으로 직접 관리하고 있는 이상 신한금융지주회사에 쟁점이 된 그룹 CI에 대한 상표권의 귀속 자체를 부정할 수는 없기 때문이다.

지금까지 기업집단 내부에서의 상표권 사용료의 지급 및 수취와 관련하여, 세법상 상표권의 귀속 판단, 상표권 사용료의 귀속 판단 및 상표권 사용료의 평가에 관하여 검토하여 보았다. 국내와 해외의 다양한 사례 등에서 살펴본 바와 같이 상표권 사용과 관련하여서는 각 기업집단의 특수한 연혁과 현재 사업구조 및 각 상표권이 기업집단에 속하는 기업들에 대한 기여 등을 고려하여야 하므로 일률적인 기준으로 상표권의 귀속 및 그 사용료를 평가하는 것은 매우 어렵다고 할 것이다. 참고로 다국적기업의 상표권 사용료 지급 및 수취와 관련하여 OECD 등에서도 무형자산의 취급 등에 관한 지침을 제시하고 있으나, 무형자산의 취급에 관한 지침 자체의 불완전성 및 구체적인 사실관계의 다양성 등으로 인하여 이 쟁점이 명확하게 해결되지는 못하고 있다. 우리나라는 최근 관련 기관들이 상표권 사용료 처리에 관한 문제를 인식하고, 공정거래위원회는 공시규정 개정을 통하여, 특허청은 상표심사기준의 기업집단에 관한 규정을 통하여 기

업집단의 상표권 사용료 처리방침을 마련하고 있는 단계이다. 향후 우리나라에서도 상표권 사용료의 지급 및 수취와 관련한 다양한 쟁점이 문제될 수 있을 것으로 보이며, 특히 그 구체적인 가치 평가에 있어서는 많은 논란이 발생할 것으로 생각된다. 현재 이와 관련된 사건이나 논의가 많지 않은 상태이기 때문에 이 글에서도 정확한 기준이나 해결방안을 제시하기에는 한계가 있는 것이 사실이다. 그럼에도 현실적으로 기업은 상표권 사용에 관한 세무처리를 수행하여야 하고, 국가는 그 수익과 관련하여 정당한 과세처분을 해야 하기 때문에, 국민의 법적 안정성 및 예측 가능성 확보를 위하여 적어도 브랜드 사용에 관한 논의에서 어떤 점을 검토하여야 하고, 어떤 순서에 따라 개별 사안을 정리할 것인가에 대한 기준은 필요할 것으로 본다. 궁극적으로는 관련 기관들이 기업집단들의 상표권 사용료에 관한 처리 현황을 더 조사하고, 그에 따라 정교하게 그 처리 기준을 마련하여 상표권 사용료 처리에 관한 예측가능성을 높이고, 그에 관한 논란을 최소화할 수 있도록 하는 것이 바람직할 것이다.

참 고 문 헌

1. 단행본

권오승·이봉의·이호영·홍대식·홍명수·조성국·신영수·황태희, 「독점규제법」, 제4판, 법문사, 2015년.

안대회, 「조세형사법」, 최신개정판, (주)도서출판 평안, 2015년.

윤선희, 「상표법」, 제2판, 법문사, 2014년.

이창희, 「세법강의」, 제12판, 박영사, 2014년.

_____, 「국제조세법」, 초판, 박영사, 2015년.

이철송, 「회사법」, 제21판, 박영사, 2013년.

이태로·한만수, 「조세법강의」, 제11판, 박영사, 2015년.

정동윤·양명조, 「총칙·상행위(1)」, 《주석상법》, 제4판, 한국사법행정학회, 2015년.

조영선, 「지적재산권법」, 초판, 박영사, 2014년.

2. 논문

김완석, 「거래내용에 관한 실질과세의 원칙의 적용 범위-판례의 동향을 중심으로」, 《조세논총(창간호)》, 한국조세법학회, 2016년.

김유섭, 「은행권 브랜드 전략」, 《CEO Focus(제169호)》, 농협경제연구소, 2007년.

김희곤, 「특허권의 가치평가에 관한 신고찰(2)」, 《지식재산 21(통관 제76호)》, 특허청, 2003년.

나종갑, 「상표권의 범위와 한계-헌법적 관점을 중심으로」, 《지식재산연구(제7권 제1호)》, 한국지식재산연구원·한국지식재산학회, 2012년.

문선영, 「그룹사운드의 해산으로 인한 상표권의 귀속에 관한 연구-서울고등법

원 2007. 2. 2.자 2006라1773 결정 및 특허법원 2007. 12. 26. 선고 2007허7808 판결을 대상으로-」, 《정보법학(제16권 제3호)》, 한국정보법학회, 2012년.

민태욱, 「조세법상 법인의 시가평가원칙과 쟁점-토지·비상장주식을 중심으로」, 《조세법연구(15-2)》, 한국세법학회, 2009년.

박태일, 「전체 표장에 대한 디자인권 및 이를 구성하는 개별 도형들에 대한 상표권과 전체 표장의 사용으로 인한 상표권침해 및 부정경쟁행위 사이의 충돌에 관한 연구」, 《IT와 법 연구(제8집)》, 경북대학교 IT와 법 연구소, 2014년.

손호진, 「상표권과 상호권의 합목적적 양립을 위한 상표법 개정방안 연구」, 《안암법학(제39권)》, 안암법학회, 2012년.

신혜은, 「선의의 사용으로 신용을 구축한 상표 사용자와 등록상표권자의 상호관계」, 《안암법학(제34권)》, 안암법학회, 2011년.

양인준, 「2012년 국세기본법 판례회고」, 《조세법연구(19-1)》, 한국세법학회, 2013년.

윤선희, 「상호의 기능」, 《산업재산권(제17호)》, 한국지식재산학회, 2005년.

이보라·박승국, 「아파트 브랜드가 가격 형성에 미치는 영향 분석」, 대한건설정책연구원, 2012년.

이용수, 「브랜드 가치 산정에 관한 소고」, 《우정정보(84)》, 정보통신정책연구원, 2011년.

정상조, 「상표법과 부정경쟁방지법의 조화」, 《민사판례연구(제25권)》, 민사판례연구회, 2003년.

정태호, 「상표권 남용에 관한 판례의 유형별 고찰: 한국과 일본의 판례를 중심으로」, 《지식재산연구(제9권 제3호)》, 한국지식재산연구원·한국지식재산학회, 2014년.

_____, 「등록상표의 불사용에 근거한 사용료 상당액의 손해배상책임 및 법정 손해배상책임의 부정에 관한 고찰」, 《법학논집(21-3)》, 이화여자대학교 법학

연구소, 2017년.

조맹섭·소정·권혁록·김도완·우훈식·전병태·한상용, 「S/W 등 디지털정보재산권 가치평가 및 담보제도 도입에 관한 연구」, 《한국소프트웨어감정연구회》, 한국저작권위원회, 2002년.

조영선, 「불사용 상표에 대한 침해와 손해배상」, 《인권과 정의(Vol. 437)》, 대한변호사회, 2013년.

조영식, 「실질과세원칙의 헌법적 고찰-헌법재판소 결정례를 중심으로」, 《헌법논총(제21집)》, 헌법재판소, 2010년.

최성근, 「실질과세원칙에 관한 법리와 규정에 대한 분석 및 평가」, 《조세법연구(19-2)》, 한국세법학회, 2013년.

3. 해외 문헌

Bradley P. Lindsey, Wendy M. Wilson, 「Foreign or Domestic Tax Havens: The Location Decision for Intangible Property by U.S. Firms」, 2015년.

Cornelia Andree, Sven-Eric Barsch, Sven Kluge, 「Licensing of Trademarks and the Use of Group Names: Recent Developments」, 『INTERNATIONAL TRANSFER PRICING JOURNAL(11/12, 2016)』, IBFD, 2016년.

Jost H. Heckemeyer, Pia Olligs, Michael Overesch, 「“Home Sweet Home” versus International Tax Planning: Where Do Multinational Firms Hold their U.S. Trademarks? 」, SSRN, 2017년.

Olena Dudar, Johannes Voget, 「Corporate Taxation and Location of Intangible Assets: Patent vs. Trademarks(Discussion Paper No. 16-015)」, Centre for European Economic Research, 2016년.

OECD, 『Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation,

Actions 8-10(2015 Final Reports)』, 2015년.

OECD, 『OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations』, 2017년.

OECD, 『OECD Work on Taxation(2016-17)』, 2017년.

United Nations, 『United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries』, 2017년.

4. 기타 문헌

김기식, 「농협중앙회, 지난해 브랜드 사용료 4,351억 원 견어」, 2013. 10. 23. 자 민주당 보도자료.

김기식, 「대기업 브랜드 수수료, 내부 부당지원의 또다른 얼굴?」, 2015. 9. 16.자 새정치민주연합 보도자료.

양형모, 「로열티와 브랜드로 바라본 새로운 이야기」, 이베스트투자증권, 2015년.

공정거래위원회, 「대기업집단의 상표권(브랜드) 사용료 수취 내역 상세 공개 한다」, 2018. 1. 30.자 보도자료.

산업정책연구원, 「산업정책연구원(IPS) 기업 브랜드 가치 평가」, 2015년~2018년 보도자료.

특허청, 「대기업집단 상표관리 심각-대기업 상표관리 정상화를 위한 특허청 상표심사지침 발표」, 2014. 11. 21.자 보도자료.

한국경제연구원, 「브랜드 사용료 사례와 시사점」, 2018. 2. 7.자 보고서.

그 외에 금융감독원 전자공시시스템, 대한민국 관보, 각종 기사, 기타 인터넷 자료 등 참고.

Abstract

A Study on the Brand Royalty among Related Companies in the Same Enterprise Group

PARK, JIEUN

College of Law, Tax Law

The Graduate School

Seoul National University

This thesis paper is a research for judging the trademark, that contains the brand like CI, etc. and represents the enterprise group, belongs to which company in the same enterprise group and evaluating proper brand royalties for using the brand in transactions among the related parties of the Corporate Tax Act.

Recently there are controversies about to whom the tax should be imposed and whether the imposition of taxes are right for the income from trademark royalties. On the background of the controversies, many holding companies have emerged in Korea since some inducements are given to the enterprise groups which change their corporate government to the holding company systems and started to select the receipt of trademark royalties as a way of generating revenue for the main business of the holding companies. In addition, enterprise groups in Korea have begun to manage thoroughly the trademarks right of their CIs since 2000 when they recognized the value of their CIs. The payment and receipt of the trademark royalties among the related parties also contribute to the possibility of profit provision in the same enterprise group. For this reason, the tax office investigated whether the payment and receipt of the trademark royalties among the related parties in some enterprise group was under the Article 52 of the Corporate Tax Law. The tax office did several imposition of taxes according to the results of the investigations. However, there were also some cases that the judgement of the tax office was inconsistent because no clear criterion exists regarding the trademark royalties issues. Currently, there is no separate provision for attribution and evaluation of trademark royalties to our Corporate Tax Law. The inconsistent

position of the tax office affects the decision-making of corporations, and ultimately the lack of clear standards and inconsistent taxation causes the problem of infringement of fundamental rights, as the government's infringement actions are justified only within the limits of the legal stability and predictability of the people.

In this paper, I would like to consider the criteria for judging attribution and evaluation of trademark royalties under the tax law of the current Korean law system. As brands are included in the subject of protection of trademark rights, they are also subject to the Trademark Act. Before considering attribution and evaluation of trademark royalties on the tax law, the specific characteristics of trademarks that are distinguished from company name under the Commercial Act and other intellectual property rights and the way of handling under the Trademark Act would be examined in advance.

In order to judge about the attribution of trademark royalties, we need to firstly find out how the disposal and management of the trademark within the enterprise group are actually operated. And then we have to harmoniously determine the attribution of the trademark under the Trademark Act, the Commercial Act and the Monopoly Regulation and Fair Trade Act and so on. The attribution of the trademark has to be determined according to the principle of Real Taxation, which is the basic principle of interpretation and application

of the tax law. Article 14(1) of the Framework Act on National Taxes could be applied directly to find out who controls and manages the trademark. To judge the proper taxpayer who gets profit from controlling and managing the trademark, objective and subjective criteria can be used. Which company in the enterprise group is responsible for the costs of establishing and maintaining the value of the trademark, how the trademark is used, which company can make decisions about the disposal and management of the trademark, and so on are the examples of the objective criteria. The recognition about who is in charge of controlling and managing the trademark, who makes important decisions about disposal and management of the trademark etc. are the kinds of the subjective criteria. When the attribution of the trademark right is determined, it is necessary to distinguish between the benefit that can be obtained from the trademark right itself and the benefit that can be obtained from factors other than the trademark right, so that the corporate to whom the trademark right belongs can make the trademark owner get reasonable profit of the use of the trademark right.

Regarding the evaluation of the trademark royalty, the provision of Article 89 of the existing Enforcement Decree of the Corporate Tax Act for judging the market price was established before the notion of the trademark royalty was formed, and that is why there are many

parts that are not appropriate to evaluate the trademark royalty accurately. However, we must apply the existing law in order to do tax dispositions in connection with receiving trademark royalties, it is necessary to consider several points to evaluate the proper trademark royalty under the current law. The trademark royalties are mainly determined based on the result evaluated by the appraisal corporation. Although there are some methods(e.g. the market approach, the revenue approach, the cost approach and royalty deduction law and so on of evaluating the royalties of intangible assets by an appraisal corporation, it is impossible in reality to evaluate the trademark royalties precisely. To make the evaluation more accurate, the specific influence of the trademark for consumers to make decisions to buy goods and services should be taken deeply into consideration. However, since it is difficult to say that the evaluation of the appraisal corporation is the most reasonable price of trademark royalties, it should be rethought that the evaluation of the appraisal company can be the final trademark royalties. Ultimately, it is necessary for the related agencies such as the National Tax Service, the Fair Trade Commission, and the Patent Office to establish guidelines for the management of trademarks in the same enterprise groups to enhance their predictability.

keywords : Brand, Trademark, Royalty, the Same Enterprise
Group, Attribution, Evaluation

Student Number : 2014-22777